Coordenadores:
Fabio Artigas Grillo
Roque Sérgio D`Andrea Ribeiro da Silva

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Anotado

OAB Paraná apresenta

Código Tributário Nacional

Anotado

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL – SECCIONAL DO PARANÁ

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Coordenação:
Fabio Artigas Grillo
Roque Sérgio D`Andrea Ribeiro da Silva

Autores:
ALEXANDRE TOMASCHITZ
ANDRÉ FOLLONI
BETINA TREIGER GRUPENMACHER
CARLOS EDUARDO PEREIRA DUTRA
CARLOS RENATO CUNHA
CINTIA ESTEFANIA FERNANDES
CRISTINA KAISS
DANIELLA LETICIA BROERING
DEMETRIUS NICHELE MACEI
EDUARDO FAGLIONI RIBAS
ELEANDRA LEAL DOS SANTOS MORAES
FABIO ARTIGAS GRILLO
FABRICCIO PETRELI TAROSSO
FREDERICO PEREIRA RODRIGUES DA CUNHA
GUILHERME BROTO FOLLADOR
ISABEL VIEIRA
JOSÉ JULBERTO MEIRA JUNIOR
JOSÉ ROBERTO VIEIRA
LAIS LOPES MARTINS
LUIS GUILHERME DA SILVA CARDOSO
MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ
MATHEUS MONTEIRO MOROSINI
MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE
MONROE OLSEN
NAYARA TATAREN SEPULCRI
RODRIGO FUGANTI CAMPOS
ROQUE SÉRGIO D' ANDREA RIBEIRO DA SILVA
ROSALDO TREVISAN
SMITH BARRENI
WELINGTON LUIZ PAULO

Arte e diagramação:
LivingFor Publicações

Palavra do presidente

TEXTO
Juliano Breda

Em dezembro de 2013 a OAB Paraná lançou o Código de Processo Civil Anotado, em versão digital, acessível a todos os interessados no site da Seccional. Em poucos meses, ultrapassamos a casa dos 130 mil downloads, o que demonstra a imensa utilidade da ferramenta.

Inspirados pelo sucesso do CPC, os membros da nossa Comissão de Direito Tributário levaram adiante o projeto de elaborar este Código Tributário Nacional Anotado, que agora colocamos à disposição de advogados, magistrados, estudantes e operadores do Direito em geral.

A tarefa foi árdua, porque o Código Tributário é uma peça anacrônica, em vigor desde os anos 1960. De lá até os dias de hoje, ele foi remendado de tal forma que se transformou em uma colcha de retalhos jurídicos.

Nesse sentido, o trabalho da Comissão de Direito Tributário ganha ainda mais importância. Aqui estão reunidos doutrina e jurisprudência. Cada um dos artigos e grupo de artigos que compõem o Código traz comentários de especialistas, todos paranaenses.

O resultado demonstra tanto uma visão atualizada da matéria quanto a excelência dos nossos juristas, conforme se comprova pelo prefácio da advogada e professora Betina Gruppenmacher.

Quero cumprimentar o presidente da Comissão de Direito Tributário, advogado Fábio Grillo, pela capaci-

dade de unir esforços em torno desta obra.

Com certeza o Código Tributário Nacional Anotado seguirá os caminhos do seu precursor, beneficiando todos os que buscam o aprimoramento profissional.

Juliano Breda
Presidente da OAB/PR

Apresentação

TEXTO
Fabio Artigas Grillo

Temos à satisfação de apresentar à comunidade jurídica a versão anotada do Código Tributário Nacional – CTN, com os comentários de juristas paranaenses de notório conhecimento jurídico.

A exemplo do exitoso Código de Processo Civil – CPC anotado, idealizado de modo pioneiro pela OAB/PR, nos sentimos instigados em trabalhar sob a mesma linha em relação ao CTN.

A obra surge em boa hora, na medida em que referido Diploma Normativo, promulgado nos idos de 1966, vem sendo sedimentado pela jurisprudência especializada na matéria ao logo do tempo, assim como alterado sistematicamente por legislação tributária esparsa. Merece, portanto, reflexão crítica e propositiva.

Esse trabalho realizado sob a coordenação e organização da Comissão de Direito Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil, Seção do Paraná, não teria sido possível sem o esforço conjunto de todos os Autores Colaboradores, aos quais manifestamos publicamente nosso agradecimento.

Da mesma forma, agradecemos o apoio incondicional de nossa Presidência e Escola Superior da Advocacia, mais especificamente aos Drs. Juliano Breda e Rogéria Fagundes Dotti.

Por derradeiro, registramos nosso agradecimento e reconhecimento ao Dr. Roque Sérgio D´Andrea Ribeiro da Silva, nosso colaborador constante nas atividades desenvolvidas pela Comissão, notadamente pelo trabalho desenvolvido na organização da obra.

Curitiba, setembro de 2014.

Fabio Artigas Grillo
Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR
Organizador

Apresentação

TEXTO
Roque Sérgio D`Andrea Ribeiro da Silva

A ideia de comentar o Código Tributário Nacional – CTN, através da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR, aliada aos trabalhos que frequentemente desenvolvemos em prol da advocacia, como ferramenta útil à todos os Operadores do Direito, veio a lume e foi muito bem recepcionada por todos os colaboradores. Assim que colocamos em prática e lançamos as regras gerais para que as tarefas fossem executadas, obedecendo a um padrão uniforme, o entusiasmo aliado à preocupação de realizar o comentário de referido Código com o maior profissionalismo possível fez com que Professores e Juristas renomados também aderissem ao projeto e empregassem sua intelectualidade, brindando-nos com suas honrosas participações.

Em razão disso, nossos sinceros agradecimentos nos esforços empreendidos porque tornaram isso possível. O mérito desse trabalho deve ser dividido entre todos como marca indelével da boa vontade em colaborar incansavelmente para o fortalecimento de nossa Classe. Portanto, com muito orgulho e satisfação participamos da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR não só porque trabalhamos com iguais propósitos, imbuídos com o mesmo espírito de cooperação, mas, sobretudo, porque exercemos nossas atividades com a preocupação de facilitar o dia a dia do profissional do Direito.

Esperamos que essa obra ratifique a importância que a Ordem dos Advogados do Brasil exerce em nossa Sociedade, deixando cada vez mais explícito a relevância da participação do advogado como agente fundamental em qualquer Estado Democrático de Direito.

Abraço à todos,

Roque Sérgio D`Andrea Ribeiro da Silva.
Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR
Organizador

Prefácio

TEXTO
Profª. Betina Treiger Grupenmacher

Fui honrosamente convidada para prefaciar a edição eletrônica do Código Tributário Nacional Comentado, cuja elaboração é mais uma, entre tantas outras, importante iniciativa da ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL – SECÇÃO DO PARANÁ.

A coordenação ficou a cargo da Comissão de Direito Tributário, que conduziu todas as etapas do trabalho de forma democrática, impecável e organizada, franqueando a advogados paranaenses, com sólidos conhecimentos na área tributária, a possiblidade de contribuir com a confecção dos verbetes, o que operou decisivamente para a elevada qualidade do resultado final, que agora é dado a público com a veiculação eletrônica da obra.

Destacamos que iniciativas como esta são dignas de nota, sobretudo em um momento em que a tecnologia e a velocidade com que se transmitem as informações pela web impõem a adoção de providências que nos permitam o exercício da advocacia de forma ágil e responsável, sempre em atenção aos preceitos éticos que permeiam nossa atividade profissional.

A efetiva importância do Código Tributário Nacional sempre foi alvo de embate doutrinário, dado o fato de que, no Brasil, o Sistema Constitucional Tributário é extremamente analítico, pois, além de atribuir às pessoas políticas de direito público as competências tributárias, disciplinando e limitando o seu exercício por meio dos princípios e imunidades, classifica os tributos. Nessa medida, embora a tarefa a ser desempenhada pelo legislador complementar em matéria tributária seja bastante restrita, o seu papel é de todo relevante, pois a ele incumbe criar normas gerais com o objetivo de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, disciplinar conflitos de competência, definir os tributos e suas espécies, tratar da formalização do crédito tributário pelo lançamento, definindo prazos de prescrição e decadência, além estabelecer o adequado trata-

mento tributário ao ato cooperativo e definir o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

Assim, a despeito de a atividade do operador do direito estar fortemente pautada no texto constitucional, não se pode negar a relevância que a lei complementar, condição na qual se insere o Código Tributário Nacional, assume na construção do Sistema Jurídico Tributário, pelo que o labor exegético do intérprete há de se fazer sistematicamente em consonância com a Constituição Federal, com a legislação complementar e com as leis ordinárias instituidoras dos tributos.

Não apenas a relevância das normas veiculadas pelo Código Tributário Nacional demonstra a importância da presente obra, mas também a sua utilidade diante da realidade que permeia a atividade do profissional do Direito nos dias de hoje, como a implementação do processo eletrônico, que é um exemplo do que ora se afirma, posto que permite ao advogado promover atos de defesa para o patrocínio dos interesses de seus clientes a partir de qualquer lugar do Brasil e do mundo, necessitando, para tanto, apenas de um computador e de seu certificado digital.

Nesse cenário, o acesso eletrônico à legislação, doutrina e jurisprudência é ferramenta imprescindível ao exercício da atividade profissional com qualidade e responsabilidade.

Primando pela consistência interna, embora breves em sua extensão, os verbetes são extremamente abrangentes e atuais em seu conteúdo, o que revela a grande importância do presente Código Tributário Nacional Comentado, pois certamente será instrumento de notável utilidade para os operadores do direito que atuam com a matéria na área tributária.

Sumário

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

AUTOR

André Folloni

O artigo 1.° da Lei n. 5.172/1966 anuncia dois conteúdos e dois fundamentos distintos. Em primeiro lugar, a lei regula o sistema tributário nacional (conteúdo), com fundamento na Emenda Constitucional n. 18/1965 (fundamento). Em segundo lugar, a lei estabelece normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios (conteúdo), com fundamento no artigo 5.°, XV, b, da Constituição de 1946 (fundamento).Os dois objetivos justificam que a lei tenha sido denominada "Código Tributário Nacional" pelo artigo 7.° do Ato Complementar n. 36/1967.

A primeira função da Lei n. 5.172/1966 seria regular o sistema tributário nacional com fundamento na EC 18/1965. Compreender essa função depende da compreensão prévia dessa Emenda. Na época, a legislação tributária brasileira carecia de sistematização. Pode-se recorrer ao testemunho de Alfredo Augusto Becker, em texto que data de 1963, dois anos antes da emenda:

> Se fossem integralmente aplicadas as leis tributárias, todos os contribuintes seriam passíveis de sanções, inclusive de cárcere e isto, não tanto em virtude de fraude, mas principalmente pela desorientação que o caos da legislação tributária provoca no contribuinte. Tão defeituosas costumam ser as leis tributárias que o contribuinte nunca está seguro das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais as exigências do Fisco...
>
> Hoje... o Estado constrói, atabalhoadamente, quantidade enorme de novas leis de tão péssima qualidade que revela ignorância de troglodita na arte de criar o instrumento apropriado... Só uma reforma radical poderá resolver esta crise do Direito Tributário .

Becker reclamava uma "reforma radical". É certo que a reforma pretendida por Beckerbuscava atingir a própria forma como se raciocinava em Direito Tributá-

rio – no que, aliás, foi bem-sucedido. Isso não eliminava, porém, a necessidade de reforma no direito positivo, o que foi levado a efeito pela EC 18/1965 e, em seguida, pela Lei n. 5.172/1966.

Há muitos pontos em que o sistema tributário nacional contemporâneo, fundado na Constituição de 1988, é semelhante, senão idêntico, ao sistema tributário instituído pela Emenda Constitucional n. 18/1965. Algumas limitações ao poder de tributar, muitas competências relativas a impostos e o regime das taxas e da contribuição de melhoria são bons exemplos. Outros pontos, porém, são bastante diversos, e alguns drasticamente diferentes. A disciplina do ICMS, por exemplo, é muito mais complexa, na Constituição atual, do que era a disciplina do antigo ICM – ainda que, para essa comparação, seja levada em consideração apenas a incidência sobre circulação de mercadorias. A tributação sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e minerais, que era federal, tornou-se estadual. Imunidades tributárias foram ampliadas e princípios relevantes, como o da transparência (art. 150, § 5.°), ou a vedação ao confisco (art. 150, IV), foram acrescidos. Mas há, pelo menos, dois pontos fundamentais quetornam o sistema tributário de 1988 especialmente diferente do sistema de 1965.

O primeiro ponto é a constitucionalização do "princípio geral" da capacidade contributiva. Um sistema tributário que constitucionaliza o princípio da capacidade contributiva elege um critério determinante de justiça tributária e de comparação entre contribuintes, algo que não havia na Emenda n. 18/1965. Se esse critério não exclui outros específicos, como uso do imóvel conforme a sua função social, localização e uso de imóvel, tributação do ato cooperativo, questões concorrenciais, ambientais, atividade econômica, utilização intensiva de mão-de-obra, porte da empresa, condição estrutural do mercado de trabalho e outros previstos em diversos dispositivos constitucionais – como lembra Luís Eduardo Schoueri –, o critério geral é a capacidade contributiva[2].

Sobre a capacidade contributiva, porém, a Lei n. 5.172/1966 nada diz, porque ela regulamenta um sistema tributário que não era baseado nesse princípio. À exceção da regra que prevê remissão de crédito tributário atendendo à situação econômica do sujeito passivo (art. 172, I), que pode ser remotamente relacionada à capacidade contributiva, o Código Tributário Nacional é silente sobre a matéria.

O segundo ponto é a inserção, no sistema tributário nacional, da previsão de competência da União para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais e econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (CF, art. 149, *caput*), aliada à própria estrutura da Constituição enquanto um documento que institui um Estado "destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos" (Preâmbulo); Estado esse que se constitui como um Estado Democrático de Direito eque tem por fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa

e o pluralismo politico (art. 1.°, *caput* e incisos); que exerce função em nome do povo, verdadeiro e único detentor do poder (art. 1.°, par. único); e que tem por objetivos fundamentais construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3.°). Nada disso há no sistema de 1965; o pouco que havia na Constituição de 1946 tornou-se letra morta com a "Revolução" de 1964 e os atos institucionais que a sucederam.

Se, na época da Lei n. 5.172/1966, a tributação justificava-se pela previsão formal de competência e poderia ser instituída até tocar os limites formais impostos pela Constituição, isso não mais ocorre. Atualmente, a tributação é um instrumento estatal para a busca de suas finalidades e só se justifica em função desses objetivos. Isso implica, por exemplo, descaber tributação desnecessária para atingir esses objetivos ou que os torne inviáveis. Não há que se tributar até o limite do suportável, ou em toda a extensão da competência tributária, se a busca pelos objetivos estatais não demandar, comprovadamente, tal tributação. E, muito menos, se, embora dentro dos limites formais, a tributação tiver conteúdo tal que, por exemplo, inviabilize o desenvolvimento nacional.

Mas, sobre objetivos estatais e funções da tributação, o Código Tributário Nacional nada diz. A Lei n. 5.172/1966, adequada ao regime ditatorial de exceção sob a qual foi criada, nada prevê nesse tema, e o pouco que havia em seu anteprojeto de 1954 – como o artigo 22, que definia o imposto pela sua função – foi suprimido.

O CTN, ao regular apenas sob o ponto de vista formal um sistema tributário também formal, já extinto há mais de um quarto de século, e consistindo em uma lei que exclui a capacidade contributiva enquanto princípio geral e que ignora as finalidades e objetivos estatais enquanto justificação da tributação, é claramente insuficiente diante do novo sistema instituído pela Constituição democrática de 1988. Falta ao ordenamento brasileiro uma lei que regule o sistema tributário nacional atual. Vivemos com os resquícios da regulamentação de 1965, útil em muitos pontos, mas silente em relação àquilo que mais importa: o princípio geral da capacidade contributiva e a justificação jurídico-política da tributação.

A gravidade dessa lacuna de regulamentação do sistema tributário nacional também é percebida quando se examina a segunda função da Lei n. 5.172/1966, expressa em "estabelecer normas gerais" com fundamento no artigo 5.°, XV, *b*, da Constituição de 1946. Aquele dispositivo previa competência federal para "normas gerais de direito financeiro".Mas o CTN, seguindo a tendência reducionista e separatista de compreender o Direito Tributário isoladamente em relação ao Direito Financeiro, vigente na sua época, tanto no Brasil quanto em sua origem europeia, trouxe normas gerais focadas na instituição e arrecadação de tributos, sem preocupações quanto à sua função e destinação[3]. Nisso, também, está em descompasso diante da Constituição atual, que expressamente se refere a função e destinação no Sistema Tributário Nacional (art. 145, II e III; art. 148; art.

149, *caput*; art. 167, IV etc.). O CTN, entretanto, trabalhou com as concepções de direito tributário enquanto direito da arrecadação de impostos e taxas, que herdou da *Reichsabgabenordnung* alemã, de 1919.

A regulação das normas gerais pelo Código Tributário Nacional tem sido objeto de muitas disputas doutrinárias e jurisprudenciais, desde do obscuro conteúdo dessas "normas gerais" no artigo 19, § 1.°, da Constituição de 1967, equivalente ao artigo 18, § 1.°, da Emenda Constitucional n. 1, de 1969, até o bem menos obscuro conteúdo previsto no artigo 146, III, da Constituição atual.

De uma forma geral, a doutrina, na época da Constituição de 1967/1969, dividiu-se entre aqueles que viam, no preceito referido, duas funções para as normas gerais, e aqueles que ali enxergavam três funções – o que se convencionou chamar correntes dicotômica e tricotômica[4]. O dispositivo, na redação de 1969, tinha a seguinte formulação: "Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sôbre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar". Conquanto a vírgula após "normas gerais de direito tributário" possa indicar que conflitos de competência e limites do poder de tributar seriam funções a ela acrescidas, e não uma explicação de seu conteúdo, havia divergência doutrinária, pois, se as "normas gerais" não tratam de conflitos de competência e de limites ao poder de tributar, de que tratariam? Essa dúvida, segundo creio, foi parcialmente sanada na redação atual, que dispõe:

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
> I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
> II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
> a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
> b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
> c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
> d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.
> Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:
> I - será opcional para o contribuinte;
> II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

> III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;
> IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Assim, há, expressamente, três funções para a lei complementar previstas no artigo 146, delineadas em seus três incisos; a função relativa às “normas gerais”, que era obscura, agora é bem mais clara, pois envolve as cinco funções previstas nas quatro alíneas do inciso III e no parágrafo único. Embora com argumentos relevantes, a posição dicotômica foi derrotada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, que aceitou a clareza literal do artigo 146: normas gerais envolvem algo diferente de regulação de conflitos de competência e de limitações ao poder de tributar. Seu conteúdo próprio deve impor certa harmonia nacional na tributação federal, estadual, distrital e municipal, pois esses entes devem seguir regras razoavelmente uniformes. Por isso, o CTN, naquilo que recepcionado pela Constituição como norma geral de direito tributário, deve ser seguido por todos esses entes tributantes. Não pode haver regras específicas para determinados tributos sobre obrigação tributária, lançamento tributário, crédito tributário, decadência e prescrição, por exemplo. Nisso está a utilidade e a eficácia normativa do CTN: regular essas matérias uniformemente em todo o território nacional.Resta, porém, um campo de obscuridade, pois essas cinco funções não esgotam o espectro das normas gerais, deixado em aberto pela cláusula “especialmente sobre”, constante do inciso III do artigo 146.

Nos limites desses comentários, quero suscitar, como conjectura, que o conteúdo das “normas gerais” deixado em aberto deve regulamentar o princípio geral da capacidade contributiva e, sobretudo, as relações entre a tributação e suas finalidades fiscais e extrafiscais, especialmente no caso das contribuições. Há lacuna relevante a ser preenchida pelo Poder Legislativo, pois as normas gerais de Direito Tributário, no Brasil, nada dizem a respeito de aspectos do sistema tributário nacional cuja relevância é reconhecida, de forma unânime, pela doutrina e pela jurisprudência. São normas elaboradas para regular um sistema tributário revogado (conteúdo) buscando apoio em dispositivos constitucionais revogados (fundamento).

---

[1] **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 474-475.
[2] SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. *In*: TÔRRES, Heleno (coord.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 246.
[3] Sobre o reducionismo em Direito Tributário: MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 21; FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil**: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013.
[4] Sobre a disputa, conferir, por todos: VIEIRA, José Roberto. Denúncia espontânea e multa moratória: confissão e crise na “jurisdição” administrativa. In: GUNTHER, Luiz Eduardo (coord.). **Jurisdição**: crise, efetividade e plenitude institucional. Curitiba: Juruá, 2008, p. 367-429.

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

AUTOR
André Folloni

Esse artigo pode ser compreendido como não recepcionado pela Constituição de 1988 ou, se recepcionado, como supérfluo. Ele não tem nenhum conteúdo normativo relevante nos dias contemporâneos.

Uma vez que a Emenda Constitucional n. 18/1965 está revogada pela Constituição, o artigo 2.°, ao dispor que essa emenda regeria o sistema tributário nacional, está claramente superado. O sistema tributário nacional é regido, no nível constitucional, pelas normas da Constituição de 1988 que disponham, direta ou indiretamente, sobre matéria tributária. Envolvem os artigos 145 a 162, que formam o capítulo "Do Sistema Tributário Nacional", mas transcendem esses limites, como demonstrou Humberto Ávila[1].

Por outro lado, a competência de leis complementares, resoluções do Senado Federal, leis federais, Constituições e leis estaduais, e leis municipais, em matéria tributária, é definida pela Constituição de 1988, que estabelece as funções do Poder Legislativo. Se o Código Tributário Nacional reproduz esses termos, é normativamente redundante e, por isso, desnecessário e supérfluo; se os contraria, é inconstitucional.

Assim, se cabe a leis complementares regerem o sistema tributário nacional, o fundamento para essa possibilidade está na Constituição e em seus diversos preceitos que preveem leis complementares, e não na Lei n. 5.172/1965. O mesmo pode ser dito das possibilidades e dos limites de atuação do Senado, dos Poderes Legislativos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios e de outros órgãos normativos aos quais a Constituição atribua, direta ou indiretamente, competência para criar normas tributárias – é o caso, por exemplo, do Poder Executivo. O Código Tributário Nacional, que é infraconstitucional, nada tem a dizer na matéria e o seu artigo 2.° é absolutamente inócuo.

---

[1] **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 162-163.

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em mo-

eda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

AUTOR

André Folloni

Elaborado em um período de gestação do Direito Tributário no Brasil, o Código Tributário Nacional envolve vários dispositivos conceituais, que definem institutos fundamentais da disciplina. Nesse aspecto, é a incorporação de lições doutrinárias no direito positivo.

Fiel também à sua época, o conceito de tributo do Código Tributário Nacional é bastante estreito e redutor: tributo é uma obrigação de pagar que surge em função de determinado pressuposto formal. Não exprime finalidades, funções, efeitos, nem justificativas materiais ou políticas.

Com essas limitações, o conceito é razoavelmente bem feito e autoexplicativo. Sua função inicial seria permitir identificar se determinada cobrança é ou não tributo e, a partir dessa caracterização, saber se o regime jurídico tributário lhe é aplicável ou não. Se a prestação for pecuniária, se for compulsória, se não for decorrência do cometimento de ato ilícito, estar-se-á diante de tributo e, então, o regime jurídico tributário será exigível.

O conceito, porém, confunde o que é tributo com a forma como o tributo deve ser instituído e cobrado. Um tributo não "é" instituído em lei como se "ser instituído em lei" fosse uma característica ontológica do tributo. O tributo deve ser instituído em lei, e isso é um requisito deontológico para sua validade. Ser, ou não, instituído em lei, não é nota caracterizadora do tributo. Não é recorrendo ao instrumento normativo pelo qual a exação foi instituída que se saberá se se trata, ou não, de um tributo. Um tributo instituído por decreto não deixa de ser, por isso, um tributo, embora seja inválido, pois tributo não deve ser instituído por decreto. Há uma confusão entre ser e dever-ser nesse ponto do conceito. Se determinada prestação pecuniária compulsória, não decorrente de fato ilícito, não for instituída por lei, esse detalhe não a legitimará como uma exação de natureza não tributária. Em vez disso, a não instituição por lei implicará invalidade do tributo mas, ainda assim, eventualmente, um tributo. Não ser instituído em lei não faz da exação um não tributo, mas implica invalidade do tributo. Isso porque ser, ou não, instituído em lei, não é da essência do tributo: é um requisito para sua validade. Essas reflexões implicam que "ser instituído em lei" não é uma característica conceptual do tributo, mas um pressuposto para sua validade. Por outro lado, o trecho é relevante para caracterizar o tributo como uma obrigação *ex lege*, decorrente de lei, e não *exvoluntae*, decorrente de acordo de vontades.

Algo análogo ocorre com o ponto seguinte: ser ou não ser cobrado mediante ati-

vidade administrativa plenamente vinculada não caracteriza o tributo enquanto tal, mas define a validade ou não das normas que regulam sua cobrança. Caso as normas de fiscalização e arrecadação de determinado tributo concedam competências discricionárias ao agente administrativo arrecadador, isso não legitimará a exação enquanto um não tributo; diversamente, implicará invalidade das normas que regulamentam a cobrança do tributo.

Assim, dos elementos que formam o conceito jurídico de tributo, constante do CTN, deve-se distinguir o que é um elemento efetivamente ontológico e conceptual daquilo que é requisito de validade. Tributo é prestação pecuniária compulsória que não decorre de fato ilícito. Uma prestação facultativa, ou decorrente de fato ilícito, ou não pecuniária, não será tributo e, por isso, não deverá, em princípio, submeter-se ao regime jurídico tributário. Esse regime envolve a legalidade e a vinculação nos procedimentos de fiscalização e arrecadação. Assim, o tributo deve ser instituído em lei e cobrado mediante atividade administrativa vinculada. Se não o for, será inválido, mas não deixará de ser tributo. Não obstante sua relevância, essa distinção, ao que parece, não tem sido aprofundada pela doutrina.

Merece comentários adicionais o trecho que caracteriza o tributo como não constituindo sanção de ato ilícito. Isso não impediria, segundo importantes avaliações doutrinárias, que fatos ilícitos fossem tributados: se a hipótese de incidência tributária descrevesse um fato lícito – auferir renda, por exemplo –, mas a renda fosse, concretamente, auferida mediante atividade ilícita, o tributo deveria ser lançado e cobrado da mesma forma, por imposição da igualdade tributária, já que a renda obtida licitamente também seria tributada. Essa consideração obteve acolhida, inclusive, no âmbito do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. É a consagração, absolutamente inaceitável, da imoralidade administrativa plena, a permitir a sociedade entre o Estado e a ilicitude, para que aquele participe em parte dos lucros desta. Renda e propriedade ilícita não devem ser tributadas, mas confiscadas. O infrator não deve ser tratado como cidadão contribuinte em relação ao produto econômico da infração. Sua renda não deve ser tributada em 27,5%, mas confiscada na sua totalidade. Ele não está contribuindo, com seu esforço, para a construção do patrimônio comum, mas tentando construir egoisticamente um patrimônio ilícito individual, que deve ser neutralizado.

Por outro lado, deve-se atentar para o fato de que a Constituiçãoprescreve a possibilidade de que o IPTU venha a ser utilizado como “pena” em razão do “aproveitamento inadequado” do solo “não utilizado” ou “subutilizado” em face da “lei”. Ou seja: lei definirá o que será um aproveitamento adequado e, em face do aproveitamento inadequado, contrário à lei, o IPTU poderá ser majorado, progredindo em função do tempo de subutilização ou de não utilização (CF, art. 182, § 4.º, II). O comportamento ilegal trará, como consequência, majoração tributária. A majoração do tributo, aqui, é consequência da adoção de um comportamento ilegal. O caráter sancionatório desse IPTU majorado é evidente. E não é, obviamente, inconstitucional. E, mais ainda: sendo norma constitucional, condiciona a interpretação do artigo 3.º do Código Tributário Nacional, que

deve ser visto com novos olhos. Qualquer conceito constitucional de tributo que venha a ser considerado não pode ignorar a previsão do artigo 182, § 4.º, II, da Constituição. É texto de direito positivo e faz parte do material empírico de pesquisa do jurista, que demanda enfrentamento. Do conceito de tributo, pode-se dizer o que afirmou José Souto Maior Borges a respeito do conceito de obrigação tributária: "*La caracterización de laobligación tributaria no puede ser obtenida antes de la consulta al derecho positivo de cada país, su base empírica*"[1] . Além disso, ao lidar com o preceito, o teórico não se deve deixar cair na tentação de atribuir simples atecnia ou defeito às manifestações do Poder Constituinte Originário, que "não sabia" que tributo não poderia ser utilizado como sanção por ato ilícito e que, por isso, "errou" ao constitucionalizar tal previsão.

A tentativa de se construir um conceito constitucional de tributo deve lidar, igualmente, com a previsão expressa do artigo 146, III, a, da Constituição, que remete ao Poder Legislativo a competência para definir o que é tributo, além das espécies tributárias. Se há um conceito constitucional de tributo, ele não elimina a possibilidade de que o tributo venha, ainda que excepcionalmente, no Brasil pós-1988, a servir de sanção contra atos ilícitos. Também, não elimina a possibilidade de que o conceito seja delineado – mantendo adequação constitucional – pelo Poder Legislativo. Aliás, no Brasil pós-1988, esse delineamento é dever constitucional do Poder Legislativo, do qual esse órgão não se pode eximir – e cujo cumprimento, por si só, não deve ser objeto de crítica doutrinária.A previsão do artigo 182, § 4.º, da Constituição, todavia, não inviabiliza a proposta doutrinária segundo a qual a norma tributária impositiva não pode descrever, como fato gerador, uma conduta ilícita. Porque a norma do IPTU não descreve, em abstrato, uma conduta ilícita[2].

É possível tentar construir uma compreensão desse IPTU majorado como multa e não, propriamente, como tributo, embora assim denominado. Isso, porém, implicaria rever todo o regime jurídico aplicável a esse adicional.

---

[1] **Obligación tributaria**: una introducción metodológica. Trad. Leandro Stok et. al. Buenos Aires: Legis Argentina, 2011, p 188.
[2] Sobre esse ponto do conceito de tributo, a sanção do ilícito, conferir, por todos: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 135 e seguintes.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

AUTOR

André Folloni

Por "natureza jurídica específica", a doutrina tem compreendido "espécie tributária". A natureza jurídica genérica dos tributos, por assim dizer, seria dada pelo artigo 3.º: prestação pecuniária compulsória, de origem *ex lege*, que não constitui, em princípio, sanção por ato ilícito. Já a natureza jurídica específica, isto é, de que espécie de tributo se trata, seria dada pelo fato gerador da respectiva obrigação.

Esse dispositivo concretiza uma tomada de decisão a respeito de qual deveria ser o critério utilizado para distinguir espécies no gênero tributo. O gênero próximo está prescrito no artigo 3.º, e a diferença específica seria atribuída pelo exame do fato gerador: tributos com fatos geradores diferentes seriam espécies diferentes de tributo. Mais adiante, o CTN prescreverá quais, dentre os atributos do fato gerador, devem ser considerados: a existência ou não de atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Havendo essa atividade, o tributo seria taxa (art. 77) ou contribuição de melhoria (art. 81), a depender da atividade; não havendo, seria imposto (art. 16).

Além de eleger o fato gerador, o CTN, expressamente, despreza outros critérios que poderiam, eventualmente, ser utilizados, nos dois incisos do preceito: a denominação e demais características formais adotadas pela lei (inciso I) e a destinação legal do produto da sua arrecadação (inciso II). Quanto ao primeiro, não parece haver oposição doutrinária: de fato, o nome do tributo não qualifica sua espécie, e demais características formais também não influem nessa qualificação. O segundo critério, porém, envolve problemas.

A Constituição de 1988 separa, entre os artigos 145, 148 e 149, os tributos em espécies. O artigo 145 lista os tributos de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: impostos, taxas e contribuição de melhoria. O artigo 148 trata do empréstimo compulsório, expressamente referido como tributo no artigo 150, § 1.º, de competência privativa da União. E o artigo 149 trata das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico, e no interesse de categorias profissionais e econômicas, de competência exclusiva da União, exceto a contribuição previdenciária que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão instituir e cobrar de seus servidores, para o custeio, em benefício deles, do regime previdenciário.

Embora a Constituição distinga empréstimos compulsórios, contribuições e impostos enquanto tributos diferentes, com regimes jurídicos diversos regulados em pontos distintosdo texto constitucional, ela não traz qualquer distinção em seus fatos geradores: são todos independentes de atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Por isso, não se deve hesitar em reconhecer que a distinção de tributos em espécie, feita pela Constituição, não se dá em função do fato gerador. O critério constitucional é a destinação legal do produto da arrecadação, critério que foi expressamente excluído, pelo CTN, como apto a definir

a espécie do tributo. Por isso, também não se deve hesitar em reconhecer, peremptoriamente, que o artigo 4.º do CTN não foi recepcionado pela ordem constitucional contemporânea, não tendo qualquer relevância normativa no sistema.

Não há ponto na Constituição em que o fato gerador tenha sido eleito como critério de classificação dos tributos em espécies.Sequer o artigo 145, § 2.º, tem esse conteúdo. Não há dúvida de que a definição da base de cálculo implica definição do fato gerador, e mencionar "base de cálculo própria de impostos" é equivalente, em boa medida, a dizer "fato gerador próprio de impostos"[1]. No entanto, deve-se compreender o preceito (um parágrafo) dentro de seu contexto (o artigo do qual o parágrafo é parte). O artigo 145, como dito, enumera os tributos de competência comum, diferenciando entre si os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. Em seu parágrafo primeiro, o preceito, distinguindo impostos de taxas e contribuição de melhoria, prescreve que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, silenciando em relação às taxas e à contribuição de melhoria. E, no parágrafo segundo, o preceito dispõe que taxas não poderão ter bases de cálculo próprias de impostos, isto é, próprias daqueles tributos de competência comum (os previstos no art. 145, *caput*) que são graduados conforme a capacidade econômica dos contribuintes (os impostos, conforme o art. 145, § 1.º). Adotar, para as taxas, bases de cálculo que meçam a capacidade econômica dos contribuintes, e não o custo de prestação do serviço ou do exercício do poder de polícia, é inconstitucional. A base de cálculo própria dos impostos, em contraste com taxas e contribuição de melhoria, é aquela capaz de medir a capacidade econômica dos contribuintes, e adotá-la é vedado para as taxas[2]. Esse é o conteúdo do preceito, que não revela uso do fato gerador como critério de distinção de espécies tributárias, mas da aplicabilidade, sob o ponto de vista da definição da base de cálculo, da capacidade contributiva apenas a impostos e não a taxas.

O artigo 4.º do CTN, então, só é salvo pela consideração segundo a qual a denominação legal do tributo é irrelevante para definir em que espécie tributária ele se enquadra. Algo que, aliás, a doutrina já reconhecia antes do CTN. Mas, ao considerar o fato gerador como critério de classificação dos tributos em espécie, rechaçando o destino legal do produto da arrecadação, o artigo 4.º do CTN fica incompatível com a Constituição de 1988. Por isso, não deve ser tido por recepcionado.

Essa compreensão envolve um problema pragmático que não deve ser desconsiderado: excluindo as contribuições do regime jurídico tributário próprio dos impostos, abre-se lacuna normativa relevante no sistema. Porém, a melhor solução para esse efeito danoso parece ser a construção de um regime jurídico próprio para as contribuições, pela atividade doutrinária, legislativa e jurisprudencial, e não a aplicação do regime dos impostos sem aparo constitucional.

---

[1] Sobre a relação entre fato gerador e base de cálculo, conferir, por todos, BE-

CKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 316 e seguintes.
[2] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras** e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 285, e a doutrina lá citada.

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

AUTOR
André Folloni

Eis outro artigo do CTN que não está recepcionado pela Constituição. Ele é substancialmente diferente do artigo 145, *caput* e incisos, da Constituição. Esse artigo prescreve que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são competentes para instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria. O preceito constitucional não afirma que só há aquelas espécies no gênero tributo, mas que aquelas espécies podem ser instituídas por todos os entes federados – aí incluídos Distrito Federal e municípios. Já o preceito do Código Tributário Nacional afirma que apenas impostos, taxas e contribuição de melhoria são tributos – ou, por outro ângulo: tributo é um gênero que só admite essas três espécies.

A não recepção decorre do fato de que a Constituição, expressamente, qualifica o empréstimo compulsório como tributo (art. 150, § 1º), e o diferencia dos impostos pela competência privativa da União e pelo destino legal do produto da arrecadação. Também, para a expressiva maioria doutrinária e para o Supremo Tribunal Federal, as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico, e no interesse das categorias profissionais e econômicas, também são tributos e, além disso, para o STF e boa parte da doutrina, tributos que não se confundem com os impostos. Assim, os tributos não são impostos, taxas e contribuição de melhoria apenas, mas também empréstimos compulsórios e contribuições[1]. Também o artigo 5.º, portanto, foi superado pela ordem constitucional posterior.

---

[1] Para um questionamento do caráter tributário das contribuições, com argumentos relevantes, conferir GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura "sui generis". São Paulo: Dialética, 2000.

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as li-

mitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.
Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

AUTOR
Guilherme Broto Follador

Embora haja acepções mais amplas da expressão, como as que remetem à qualificação para praticar quaisquer tipos de atos jurídicos em matéria tributária, "competência tributária" é, no sentido em que utilizada pelo Código Tributário Nacional (CTN), a capacidade de, validamente, instituir tributos, mediante a edição de ato capaz de inovar o ordenamento jurídico. Daí a distinção que o legislador faz entre "competência tributária" e "competência legislativa plena", esta última entendida como a capacidade para regular tudo aquilo que diz respeito ao tributo para cuja instituição determinada pessoa política é competente[1].

No entanto, apesar do uso, pelo CTN, do adjetivo "plena", aamplitude da esfera de atuação do sujeito que recebe a competência tributária é apenas aparente, sobretudo porque os limites de validade do seu agir são desenhados de modo quase exauriente pela própria Constituição, que pouco espaço deixa para a atuação do legislador infraconstitucional, a ponto de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, na esteira de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, afirmar que "... afinal, a Constituição cria tributos!", ainda que não promova a inteireza de sua disciplina[2].

Aliás, em rigor, como observa PAULO DE BARROS CARVALHO, "As competências resultam justamente do feixe de limitações que a Constituição estatui", de modo que o dispositivo, ao insinuar que a Constituição estabeleceriaimitações a uma "competência legislativa [antes] plena", encerra um "Verdadeiro mosaico de impropriedades...[3]" . A verdade é que, ante a ampla regulação que o tema das competências recebeu na esfera constitucional, pouca ou nenhuma serventia têm os dispositivos do CTN que sobre ele versam.

Isso ocorre, em primeiro lugar, porque, de fato, conquanto caiba ao legislador competente a definição de todos os critérios da regra-matriz de incidência da exação, a simples indicação do *nomen iuris* do tributo, normalmente contida na Constituição, especialmente quando conjugada com os princípios constitucionais tributários e com as regras definidoras de imunidades, é suficiente para limitar sobremaneira a esfera de atuação do ente tributante, desde que ali, naquela palavra ou expressão constitucional, estão indicados não apenas a hipótese

de incidência possível do tributo a ser instituído – o núcleo do critério material – como, também, todos os demais critérios possíveis da futura norma de incidência[4]. Como a outorga da competência é dada por norma rígida, e como a norma de incidência a ser criada pelo sujeito competente é una, logicamente inteiriça, é preciso que haja uma estreita coerência entre todos os seus critérios.Assim, se a competência é para tributar a propriedade de imóveis urbanos, a base de cálculo não pode ser outra senão o valor do imóvel, o contribuinte não pode ser outro senão o proprietário (embora possa haver, também, responsáveis no polo passivo), o sujeito ativo será, em princípio, o Município da situação do imóvel e assim por diante. Não pode o sujeito competente, no exercício de sua prerrogativa legislativa, desbordar dos conceitos por meio dos quais a competência lhe foi conferida, nem ao definir a hipótese de incidência, nem ao definir qualquer outro dos critérios da regra-matriz[5]. Se o fizer, sua ação seráultra vires e, pois, inválida[6].

Em segundo lugar, porque a competência de cada pessoa política é também limitada pela esfera de competência das demais. É que, como a competência tributária é, em princípio, outorgada ao seu titular, em caráter exclusivo – daí dizer-se que, ao menos em regra, ela é “privativa”[7] – e como as disposições constitucionais que outorgam competência são rígidas,a outorga da prerrogativa de instituir certo tributo a determinada pessoa política implica, necessariamente, a sua denegação às demais.Em decorrência dos princípios federativo e da autonomia municipal, que prescrevem a isonomia e a autonomia recíproca dos entes federados, subordinando todos única, exclusiva e diretamente à Constituição, nenhuma pessoa política pode exorbitar de sua competência tributária, muito menos invadir (usurpar) a das demais.

Em terceiro lugar, porque, embora, em princípio, ao legislador competente para instituir um tributo também compita regular a sua fiscalização, a sistemática de arrecadação, o estabelecimento de deveres instrumentais (ou “obrigações acessórias”, na linguagem do CTN), bem como cominar sanções e estabelecer isenções, tais prerrogativas podem, eventualmente, ser excepcionadas pela própria Constituição, que, em relação a algumas matérias tributárias, reservou a competência para a respectiva regulação à República Federativa do Brasil, por meio do Congresso Nacional e/ou da Presidência da República, ou, ainda, a outros órgãos deliberativos colegiados.É o caso, por exemplo, dos casos para os quais a Constituição exige lei complementar (arts. 146, 146-A, 153, VII, 155,§1º, III e §2º, XII e156, III e §3º), resolução do Senado (art. 155, §1º, IV e V, 156, §6º), simples decreto presidencial (art. 153, §1º), ou deliberação do conjunto dos Estados (art. 155, §2º, VI e XII, “g”)[8] . É o caso, também, dos tratados firmados pela República Federativa do Brasil, que, segundo o entendimento mais recente do Supremo Tribunal Federal, uma vez recepcionados via decreto legislativo, têm o condão de vincular até mesmo os Estados e os Municípios, sem com isso encetar qualquer ofensa ao princípio federativo[9]. É o caso, ainda, da possibilidade de estabelecimento de isenções heterônomas, nos casos em que admitidas pela Constituição (arts. 155, §2º, XII, “e” e “g”, e 156, §3º, II).

Ademais, nos casos de delegação da capacidade tributária ativa – que serão

objeto de exame mais acurado nos comentários ao art. 7º - é possível que a regulação das atividades de fiscalização e arrecadação se dê por meio de ato do delegatário, nos pontos em que a legislação da pessoa política delegante for omissa ou de impossível aplicação.

Dizer, portanto, que a titularidade da competência tributária compreende a "competência legislativa plena", como diz o CTN, é afirmação que somente se pode fazer em caráter geral, e com a atenção para as muitas exceções que decorrem da Constituição.

Normalmente, a competência tributária é validamente exercida por lei ordinária, ou por outro instrumento com a mesma força normativa, mas há casos para os quais a Constituição exige lei complementar, como nos casos das competências para a instituição de impostos e contribuições sociais da competência residual (arts. 154, I, e 195, §4º) e nos empréstimos compulsórios (art. 148). O fato, porém, de ser exigível lei complementar para a instituição do tributo, isto é, para a definição dos critérios da regra-matriz de incidência,não implica que o exercício da "competência legislativa plena" a que alude o CTN – aí compreendida, por exemplo, a regulação das atividades administrativas de fiscalização e arrecadação – dependa de lei complementar. Não há, por exemplo, razão para cogitar a inaplicabilidade, aos tributos cuja criação está sob reserva de lei complementar, das leis ordinárias que disciplinam o processo de cobrança administrativa ou judicial do crédito tributário. Apenas o que for efetivamente peculiar ao tributo, ou disser respeito anorma geral, nos termos do art. 146 da CF, é que dependerá, para sua validade, de lei complementar.Em tudo mais, a lei ordinária bastará.

Prosseguindo no exame do dispositivo do CTN, observa-se que ele cogita a possibilidade de haver limitações à competência tributária decorrentes do estabelecido "... nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios...".

PAULO DE BARROS CARVALHO rechaça veementemente essa possibilidade, dizendo que, a prevalecer a literalidade desse dispositivo, "... as competências seriam modificáveis por intermédio de diplomas infraconstitucionais, consagrando-se a flexibilidade do sistema"[10] .E, de fato, é certo que tais diplomas infraconstitucionais não podem ampliar a esfera de competências dos próprios entes que as expedirem (Estados, Distrito Federal ou Municípios), nem podem implicar restrição à competência de qualquer dos outros entes; não é possível, por exemplo, que um Estado-membro pretenda limitar a competência tributária dos Municípios sediados em seu território. Nesse sentido é a súmula nº. 69, do STF[11].

No entanto, há quem cogitea possibilidade de as Constituições Estaduais e Leis Orgânicas autolimitarem a competência dos entes federados a que se referem (isto é, Constituição Estadual em relação aos impostos estaduais; Lei Orgânica em relação aos impostos municipais e distritais), seja para outorgar maiores garantias ao contribuinte sediados naquele Estado ou Município, sejapara estabelecer maiores rigores formais para o exercício de uma competência tribu-

tária, como, por exemplo, exigir lei complementar, em vez de ordinária, para a instituição de determinado tributo[12]. Não vemos problema em aceitar a validade de disposições desse jaez, desde que esses limites possam ser suprimidos por modificação da própria Constituição Estadual, ou da Lei Orgânica dos Municípios ou do Distrito Federal, vale dizer, por modificação na legislação do próprio sujeito competente. Se a revogação ou alteração desses limites depender de ato de outra pessoa política, a ofensa ao princípio federativo será evidente.

Em seguida, também estabelece o art. 6º que o exercício da competência tributária deve ser feito com a observância do "... disposto nesta Lei...", isto é, no CTN. É certo, no entanto, que, diante da força dos princípios federativo e da autonomia municipal, as disposições do Código Tributário Nacional não podem estabelecer limites ao exercício das competências por parte de Estados, Distrito Federal e Municípios, salvo naqueles pontos em que o CTN tiver força de lei complementar, por versar alguma das matérias para cuja regulação a Constituição exige tal sorte de veículo introdutor de normas. Em tudo o mais, será o CTN simples lei ordinária federal, que poderá ser livremente revogada por disposições federais de igual hierarquia, posteriores ou mais especiais, expedidas pela União, e não poderá, de modo algum, restringir a esfera de competências dos outros entes federados.

Por fim, a disposição contida no parágrafo único do art. 6º é absolutamente desnecessária, na medida em que a afetação do produto da arrecadação a determinado ente federado não tem mesmo implicação na repartição das competências tributárias, o que, aliás, é confirmado pelo art. 7º do CTN, quando, ao mesmo tempo em que consagra a indelegabilidade da competência tributária, reforça a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa[13].

---

[1] O Anteprojeto do Código Tributário Nacional, no seu art. 2º, estabelecia que essa "competência legislativa plena" abrangia, em relação aos tributos, a "... sua conceituação, incidência, cobrança, arrecadação e fiscalização..." – cf. MENEZES, Paulo Lucena de. *Arts. 6º a 8º*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 54. Há, no entanto, quem atribua ao conceito "plena" um sentido mais restrito; AMÉRICO LOURENÇO MASSET LACOMBE, por exemplo, diz que "Competência legislativa plena significa..." tão-somente,a "... competência para prever todos os aspectos da hipótese de incidência (antecedente) e do mandamento (consequente) da norma jurídica que institui o tributo" – *Artigos 6º a 15.In* PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coord.) **Comentários ao Código Tributário Nacional** 2ª ed. São Paulo: MP. 2008, p. 62-63.
[2] *E, Afinal, a Constituição Cria Tributos!* In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594-642.
[3] **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 282.
[4] Nesse sentido, observa ROQUE ANTONIO CARRAZZA que "A Constituição, ao discriminar as competências tributárias... apontou a hipótese de incidência

possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível das várias espécies e subespécies de tributos" – Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 482-483. Como também dizia AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, "... a indicação do fato gerador está implícita no *nomen juris* utilizado...", devendo os entes competentes, para criar normas de incidência válidas, conjugá-lo "... com as regras e princípios que decorrem do conjunto do sistema e das relações de tensão e de recíproca influência que provêm da definição das diferentes áreas de competência" – **Sistema Tributário Brasileiro: Discriminação de Rendas. Rio de Janeiro: Financeiras**, 1965, p. 26.

[5] Conquanto o CTN estabeleça, no seu art. 110, a impossibilidade de alteração dos conceitos de direito privado utilizados pela Constituição para conferir competências tributárias, é certo que o legislador não poderá subverter quaisquer dos conceitos por meio dos quais a Constituição lhe haja outorgado competência, independentemente de se tratar ou não de um conceito "de direito privado".

[6] Lapidar, nesse sentido, o voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio ao manifestar-se pela inconstitucionalidade de diplomas infraconstitucionais que, antes da Emenda nº. 20/1998, haviam pretendido estabelecer a incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a autônomos e administradores, muito embora a Constituição aludisse apenas à "folha de salários" como materialidade passível de ser atingida pela contribuição em questão e, pois, apontasse apenas paraos empregadores como contribuintes possíveis da exação. Do aresto extrai-se a seguinte passagem: "O conteúdo político de uma Constituição não pode levar ao desprezo do sentido vernacular das palavras utilizadas pelo legislador constituinte, quer ao técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito". BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 166.772-9-RS**. Pleno. Relator Min. Marco Aurélio. DJU de 16/12/1994, p. 34896.

[7] A única exceção fica por conta da competência extraordinária da União, que, em caso de guerra externa ou sua iminência, poderá instituir impostos "... compreendidos ou não em sua competência tributária..." (CF, art. 154, II). A competência da União para instituir, nos Territórios, os impostos estaduais e municipais (se o território não estiver dividido em Municípios) e do Distrito Federal, para instituir os impostos estaduais e municipais (CF, art. 147), não são veras exceções à característica da privatividade, porque, nesses espaços (Territórios não divididos em Municípios e Distrito Federal), apenas a União e o Distrito Federal terão competência tributária; nenhum Estado e nenhum Município poderão reivindicá-la.

O mesmo vale para a competência relativa à instituição de taxas e contribuições de melhoria. Há quem diga que se trataria de competência comum, porque tanto a União como os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir tais tributos; no entanto, o equívoco dessa afirmação afigura-se cristalino quando se observa que a instituição desses tributos vinculados depende da regulação e do efetivo exercício das competências administrativas às quais estão atreladas as respectivas hipóteses de incidência - [i] prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, ou sua colocação à disposição, [ii] efetivo exercício do poder de polícia ou [iii] realização de obra pública de que decorra valorização imobiliária - e cada ente tem a sua esfera de regular atuação administrativa bem delimitada pela Constituição, tanto pelo elemento material quanto pelo elemento territorial.

[8] Destacam-se, entre as matérias reservadas à lei complementar, aquelas do art. 146 da Constituição Federal, disposição cuja extensão, no entanto, é extremamente controversa na doutrina, o que recomenda seja o leitor remetido ao exame dos comentários feitos a tal artigo.
[9] "... A jurisprudência desta Suprema Corte assentou-se no sentido da constitucionalidade das desonerações tributárias estabelecidas, por meio de tratado, pela República Federativa do Brasil..." –BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 764951**. Primeira Turma. Relatora Min. Rosa Weber. DJe de 13/03/2013.
[10] **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 283.
[11] "A Constituição Estadual não pode estabelecer limite para o aumento de tributos municipais".
[12] CRISTIANE MENDONÇA menciona, por exemplo, que a Constituição do Estado de Minas Gerais e a Lei Orgânica do Distrito Federal garantiam aos contribuintes daquelas entidades federadas uma espécie de noventena para a apresentação de projetos de lei de ordem tributária. Segundo a autora, essas disposições eram válidas porque "... a competência legislativo-tributária... pode sofrer alterações também em sede infraconstitucional, sempre que isso implique, por exemplo, expansão das garantias conferidas ao contribuinte". **Competência tributária**. São Paulo: QuartierLatin, 2004, p. 288-289.
[13] PAULO LUCENA DE MENEZES, com amparo em RUBENS GOMES DE SOUSA, explica que a inserção do parágrafo único no art. 6º do CTN deveu-se ao fato de que, à época da elaboração de seu anteprojeto, vários Municípios haviam pretendido legislar a respeito do imposto de indústrias e profissões, ao tempo em que a Constituição atribuía parte da receita do imposto aos Estados e parte aos Municípios, o que motivara várias manifestações do STF no sentido da invalidade desse proceder. A inserção do dispositivo teve, então, o objetivo de prestigiar o entendimento do STF e evitar que novas demandas chegassem à Corte Suprema – Arts. 6º a 8º. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Comentários ao Código Tributário Nacional.** 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 61.

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição[1].
§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.
§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha con-

ferido.
§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

AUTOR
Guilherme Broto Follador

A afirmação, pelo *caput*, da característica da indelegabilidade da competência tributária, é um acerto do legislador, que, se não traz qualquer novidade para o sistema normativo, desde que tal característica decorre da própria Constituição, tem a virtude de representar uma correta interpretação do texto constitucional, a qual ajuda a sepultar, de antemão, qualquer dúvida que pudesse decorrer de sua leitura.

A indelegabilidade tem assento nos princípios federativo e da autonomia municipal, e nada mais é que um corolário das características da indisponibilidade e da irrenunciabilidade da competência tributária, decorrentes da rigidez das disposições constitucionais.Assim como nenhuma pessoa política pode abrir mão das competências legislativas que a Constituição lhe conferiu, salvo as exceções expressas no Texto Constitucional, também nãolhes é possível abdicar de tais competências em favor de terceiros, pois isso implicaria renunciar à sua autonomia e à sua própria condição de ente federado.É que, como explica ROQUE ANTONIO CARRAZZA, "... quando o Texto Magno outorga uma competência, visa a promover um interesse público, que só se considera atingível por intermédio da atuação do titular escolhido (pessoa, órgão, autoridade etc.)"[2] .Ou, como diz PAULO LUCENA DE MENEZES, "... a precisa conformação do Estado, com a atribuição de competências a órgãos determinados, não é aleatória", sendo feita, isso sim, com vistas a favorecer, da melhor maneira possível, os interesses coletivos, de modo que "A alteração dessa estrutura... põe em risco a consecução dos objetivos visados pelo Estado"[3].

Tão fortes são esses princípios que, mesmo sob a égide da Constituição Federal de 1967 – cujo art. 21, §5º, estabelecia que "A União poderá transferir o exercício supletivo de sua competência tributária aos Estados, Distrito Federal ou aos Municípios" – era mais corrente o entendimento segundo o qual somente era possível delegar as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, bem como a posição de sujeito ativo (credor) da relação jurídica tributária, ou seja, a "capacidade tributária ativa", e não a competência tributária[4-5]. Não por acaso, a despeito desse dispositivo constitucional, "... a derrogação do dispositivo em tela [isto é, do art. 7º do CTN] jamais chegou a ser judicialmente reconhecida" (esclarecemos, nos colchetes)[6].

No caso do ITR, a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa,

mediante lei ou convênio tem, inclusive, expressa previsão constitucional, no art. 153, §4º, III, incluído pela Emenda Constitucional nº. 42/2003. Porém, tal previsão sequer seria necessária, na medida em que simplesmente reflete o que já emana do Texto Constitucional.A única diferença é que, onde não houver autorização para delegação mediante convênio, será necessária a delegação mediante lei[7].

Observe-se, nesse ponto, que o art. 7º parece restringir a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa a que ela seja "... conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra", o que, numa leitura literal, afastaria a possibilidade de a capacidade tributária ativa ser destinada a pessoas jurídicas de direito privado, aí incluídas até mesmo as empresas públicas e sociedades de economia mista[8]. No entanto, há, efetivamente, muitos tributos que são cobrados e fiscalizados por pessoas jurídicas de direito privado, sem qualquer objeção que diga respeito à sua legitimidade para a cobrança. Alguns dos mais claros exemplos dessas contribuições sãoas contribuições sindicais, devidas, como o próprio nome indica, a sindicatos (conforme arts. 578 e seguintes da CLT), que, decididamente, não são pessoas jurídicas de direito público, ainda que realizem atividade de interesse público.Parece-nos, por isso, que o dispositivo em questão não promoveu qualquer tipo de restrição à possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa; ao aludir apenas às "pessoas jurídicas de direito público", simplesmente "disse menos do que queria"[9].

A atribuição da capacidade tributária ativa dá-se em caráter precário, pois, tal como estabelece o §2º do art. 7º, pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido. É certo, porém, que esse "ato unilateral" deve ser da mesma natureza que aquele por meio do qual se conferiu a competência, isto é, lei ou convênio[10]. Jamais seria possível, por exemplo, revogar, por simples decreto, uma delegação de capacidade tributária ativa promovida por lei.

Segundo o §1º do art. 7º, a delegação da capacidade tributária "... compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir". E, de fato, esses benefícios – isenção de custas, prazos em dobro ou em quádruplo, intimação pessoal de seus procuradores etc. – vêm sendo reconhecidos como aplicáveis até mesmo aos sindicatos, quando promovem a execução fiscal de contribuição sindical fundada em Certidão de Dívida Ativa expedida pelo Ministério do Trabalho, nesse caso por força, também, do estabelecido no art. 606, §2º, da CLT[11].

Finalmente, o §3º do dispositivo, ao prever que "Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos", não está fazendo referência nem à competência tributária, nem à capacidade tributária ativa[12]. Está aludindo, pura e simplesmente, às pessoas que são autorizadas ou contratadas pela Administração Fazendária para receber os valores correspondentes aos tributos, isto é, para exercer "Simples função de tesouraria, que não envolve nenhum poder de decisão sobre o que está sendo pago"[13]. Os bancos, por exemplo, quando recebem valores em nome da Fazenda, agem como simples mandatários dela, sem ocupar qualquer

relação jurídica de índole tributária [14].

---

[1] Assim dispunha o referido dispositivo da Constituição de 1946: "§3º - Mediante acordo com a União, os Estados poderão encarregar funcionários federais da execução de leis e serviços estaduais ou de atos e decisões das suas autoridades; e, reciprocamente, a União poderá, em matéria da sua competência, cometer a funcionários estaduais encargos análogos, provendo às necessárias despesas".

[2] **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006,p. 619-620.

[3] *Arts. 6º a 8º. In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord).C**omentários ao Código Tributário Nacional**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 65.

[4] Segundo HUGO DE BRITO MACHADO, entre as funções administrativas que podem ser objeto de delegação está, inclusive, a "... cobrança judicial..." do tributo – **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003, v. I, p. 155. Mas o dispositivo sob exame já foi invocado pelo STJ até mesmo para chancelar a possibilidade de troca de informações e aproveitamento de atos de fiscalização entre as Administrações Fazendárias de diversos entes federados, desde que regulada em lei ou convênio – BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 310.210-MG**. Segunda Turma. Relatora Min. Eliana Calmon. DJU de 04/11/2002, p. 179.

[5] O STF há muito já consagrou a distinção entre "competência tributária" e "capacidade tributária ativa". Nesse sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumentonº. 133.645-5**. Segunda Turma. Relator Min. Carlos Velloso. DJU de 14/12/90, p. 294.

[6] Arts. 6º a 8º. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 66.

[7] A exigência de lei para a delegação da capacidade tributária ativa é corroborada por HUGO DE BRITO MACHADO, para quem "Admitir-se que seja conferida capacidade tributária ativa a outra pessoa jurídica, sem lei específica, pode implicar alteração de leis atinentes às atribuições de órgãos públicos, o que não é razoável admitir" – **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003, v. I, p. 155.

[8] Chancelando a possibilidade de transferência da capacidade tributária ativa a empresas estatais, cite-se o seguinte julgado: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 7.828-DF**. Segunda Turma. Relator Min. Peçanha Martins. DJU de 03/06/1996, p. 19230.

[9] REGINA HELENA COSTA corrobora a possibilidade de delegação a pessoa de direito privado, tanto que, ao comentar esse artigo, define a "parafiscalidade" como o fenômeno da "... delegação, pela pessoa política, mediante lei, da capacidade tributária ativa a terceira pessoa – *de direito público ou privado* –, para que esta arrecade o tributo, fiscalize sua exigência e utilize-se dos recursos auferidos para a consecução de seus fins" (sem o destaque, no original) – *Comentários aos arts. 1º a 15.In* FREITAS, Vladimir Passos de (coord). **Código Tributário Nacional Comentado**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 44. Entendimento contrário é o esposado por HUGO DE BRITO MACHADO, para quem "... a atribuição das funções em tela não pode ser feita a pessoa jurídica

de Direito Privado" – **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003, v. I, p. 156.

[10] A extinção da delegação pode dar-se, também, pela extinção do delegatário. Foi o que ocorreu, por exemplo, quando a União determinou a liquidação da Embrafilme, a quem delegara as prerrogativas de cobrar e fiscalizar a arrecadação da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica. Ao fazê-lo, retomou, para si, tais prerrogativas. Segundo o STJ, "A extinção da Embrafilme, por lei, equivale, no âmbito tributário, ao término da delegação, nos termos do art. 7º, §2º, do CTN. O fim da instituição não afeta a exigibilidade da contribuição" – BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 785.941–RJ**. Segunda Turma. Relator Min. Herman Benjamin, DJe 19/02/2010.

[11] Negam-se-lhes esses mesmos benefícios, porém, quando a cobrança da contribuição sindical se dá por meio de ação monitória – BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. **Recurso de Revista nº. 870009120075040281 87000-91.2007.5.04.0281**. Terceira Turma. Relator Min. Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira. DJU de 27/02/2009.

[12] Para PAULO LUCENA DE MENEZES, no entanto, o dispositivo em questão trata, sim, de "... transferência da capacidade tributária ativa, que não encontra óbices no plano jurídico, como anteriormente esclarecido". *Arts. 6º a 8º. In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 69.

[13] MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003, v. I, p. 157.

[14] São numerosos os precedentes do STJ nesse sentido. Alguns exemplos: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Conflito de Competência nº. 19.300-MG**. Primeira Seção. Relator Min. Ari Pargendler, DJ de 19/12/1997, p. 67435; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 38.761-MG**, Segunda Turma. Relator Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJ 16/09/1996, p. 33711.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

AUTOR

Guilherme Broto Follador

O art. 8º labora no óbvio ao afirmar a incaducabilidade da competência tributária. Ora, sendo a competência tributária matéria eminentemente constitucional e não havendo, na Constituição, nenhuma disposição que condicione a manutenção da competência ao seu efetivo exercício, é certo que qualquer disposição infraconstitucional que pretendesse estabelecer tal condicionante seria inválida.

De fato, é uma característica da competência tributária a sua conservação, pelo

respectivo titular, independentemente do efetivo exercício. Prova disso está em que, por exemplo, até o momento a União não instituiu o imposto sobre grandes fortunas (CF, art. 153, VII), da mesma forma que muitos Municípios não instituíram, ainda, o ISS, mas nem por isso tiveram suprimida a competência para fazê-lo. Pelo contrário, poderão instituir tais exações no momento em que desejarem.

Isso não significa, é importante deixar claro, que a outorga da competência tributária não possa ser limitada no tempo. Já tivemos, inclusive, alguns exemplos concretos, como o imposto provisório sobre movimentações financeiras – IPMF, que só poderia ser instituído (como de fato foi) até 31.12.1994, nos termos da Emenda Constitucional nº. 3/1993 e a contribuição provisória sobre a movimentação financeira – CMPF, que, inicialmente prevista na Emenda Constitucional nº. 12/1996, sempre teve prazo certo para acabar, apesar das sucessivas prorrogações, promovidas num ciclo que se encerrou apenas em 2007.Em rigor, não temos, aí, exceções à característica da incaducabilidade da competência tributária, pois o fim da competência, nesses dois casos, decorreu do simples transcorrer do tempo, e não da omissão do sujeito competente em exercitar sua prerrogativa de instituir o tributo. É dizer, a competência cessou independentemente de ter sido ou não exercida.

No mais, a disposição contida no art. 8º, no ponto em que impede a transferência da competência pelo desuso, nada mais faz do que reforçar indelegabilidade prevista no art. 7º. Ora, se não é possível transferir a competência por ato comissivo, não haveria razão para vislumbrar a possibilidade de fazê-lo por meio de conduta omissiva.Até porque, como bem observa HUGO DE BRITO MACHADO, se a omissão em exercer a competência "... ensejasse o exercício dessa competência por pessoa diversa, ter-se-ia nesse não-exercício uma forma cômoda de burlar a norma que veda a delegação"[1].

---

[1] **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003, v. I, p. 159.

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

AUTOR

Roque Sérgio D'andréa Ribeiro Da Silva

Retira-se da leitura do artigo 9º prescrições que tratam das limitações constitu-

cionais ao Poder de Tributar. O primeiro deles, decorre do art. 150, I da Constituição Federal de 1988, consagrando o princípio da legalidade como 'uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do direito tributário.[1] Roque Antônio CARRAZZA (2007. p. 243). As exceções estão restritas aos artigos que versam sobre o imposto de importação (art.21), imposto de exportação, (art. 26) e o imposto sobre operações de crédito, sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (art. 65). Portanto, ainda que o inciso preveja relativamente 'exceção' aos mencionados impostos, na verdade o alcance de respectiva majoração deve estar circunscrita à norma. O Poder Executivo pode, desde que limitado ao que prevê a lei, alterar as alíquotas dos impostos acima nominados. Essa interpretação decorre da dicção do artigo 153, §1º da CF/88[2]. Veja-se que o legislador constitucional além dos impostos contidos no CTN, incluiu o IPI e os impostos extraordinários, conforme redação do art. 154, I da CF/88.

JULGADOS

> "Somente por via de lei, no sentido formal, publicada no exercício financeiro anterior, é permitido aumentar tributo, como tal havendo de ser considerada a iniciativa de modificar a base de cálculo do IPTU, por meio de aplicação de tabelas genéricas de valorização de imóveis, relativamente a cada logradouro, que torna o tributo mais oneroso. Caso em que as novas regras determinantes da majoração da base de cálculo não poderiam ser aplicadas no mesmo exercício em que foram publicadas, sem ofensa ao princípio da anterioridade." (RE 234.605, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 8-8-2000, Primeira Turma, *DJ* de 1º-12-2000.) No mesmo sentido: AI 534.150-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 6-4-2010, Segunda Turma, *DJE* de 30-4-2010; RE 114.078, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 23-3-1988, Plenário, *DJ* de 1º-7-1988. Vide: RE 648.245, rel. min. Gilmar Mendes, julgamento em 1º-8-2013, Plenário, *DJE* de 24-2-2014, com repercussão geral."

> „(...) a jurisprudência deste Supremo Tribunal (...) assentou a submissão das obrigações tributárias impostas pelos conselhos profissionais ao princípio da legalidade." (RE 596.440, Rel. Min. Cármen Lúcia, decisão monocrática, julgamento em 11-6-2012, *DJE* de 18-6-2012.) No mesmo sentido: ARE 763.521-AgR, rel. min. Celso de Mello, julgamento em 27-8-2013, Segunda Turma, *DJE* de 16-10-2013; ARE 763.527-AgR, rel. min. Celso de Mello, julgamento em 27-8-2013, Segunda Turma, *DJE* de 3-10-2013."

Medida provisória e o Princípio da legalidade. Muito já se discutiu sobre a possibilidade de Medida Provisória instituir e/ou majorar tributos, uma vez que o próprio texto da Lei Maior (Art. 62, *caput*), determina que em casos de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-la de imediato ao Congresso Nacional. Portanto, se tem força de lei, lei não é. Porém, „(...) já se acha assentado no STF o enten-

dimento de ser legítima a disciplina de matéria de natureza tributária por meio de medida provisória, instrumento a que a Constituição confere força de lei (cf. ADI 1.417-MC)." (ADI 1.667-MC, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 25-9-1997, Plenário, DJ de 21-11-1997.).

II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

O princípio da anterioridade igualmente tem assento na Constituição Federal, através do art. 150, III, "a". Todavia, o Texto Maior, faz menção ao gênero, contemplando por isso, outras espécies tributárias. Mas é a própria legislação máxima que acaba melhor disciplinando dito princípio, uma vez que alarga tal garantia determinando que não se pode cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data de publicação da lei que a instituiu ou majorou (art.150, III, 'c' da CF/88).

Com efeito, a regra contida em mencionada norma, apenas ratifica literal garantia constitucional ao exercício do Poder de Tributar. A reboque, portanto, desse enunciado e sobretudo ao que dispõe a Carta Republicana, uma vez que a interpretação do texto de lei deve atender o comando emanado pelo Legislador Maior, importar dizer em termos práticos, que existem tipos tributário que não se submetem a aludida anterioridade, como é o caso das contribuições sociais (art.195, §) que poderão ser exigidas após noventa dias da data de publicação. Da mesma maneira, alguns impostos estão excluídos expressamente do princípio da anterioridade, são eles: empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (art, 148,I da CF/88), imposto sobre importação (art. 153, I, da CF/88), imposto de exportação (art. 153, II, da CF/88), imposto sobre produtos industrializados (art. 153, IV, da CF/88), imposto sobre operações financeiras (art. 153, V, da CF/88) e a instituição de impostos extraordinários, conforme redação do art. (art. 154, II, da CF/88). Em igual rumo de exceção, há previsão constitucional de vedação ao princípio da noventena (EC nº 42/2003), nos moldes determinados pela regra estatuída no art. 150, III, 'c' da CF/88, aos seguintes tributos: empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (art, 148,I da CF/88), imposto sobre importação (art. 153, I, da CF/88), imposto de exportação (art. 153, II, da CF/88), imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III, da CF/88), imposto sobre operações financeiras (art. 153, V, da CF/88), instituição de impostos extraordinários, conforme redação do art. (art. 154, II, da CF/88), fixação de base de cálculo para o imposto que recai sobre a propriedade de veículo automotores (art. 155, III, da CF/88) e o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (art. 156, I, da CF/88).

Para que não se perca a correta interpretação do artigo em comento, mormente pelas particularidades que o Texto Maior traz em relação ao princípio da anterioridade, é fundamental verificar qual é o tipo tributário sob análise, promover sua correta classificação tributária (imposto, taxa, contribuições sociais e etc.) justamente para não errar em sua adequação, examinar as consequências jurí-

dicas de seu enquadramento legal e se o mesmo faz parte do rol das exceções já previstas.

JULGADOS

"Contribuições instituídas pela LC 110/2001. Legitimidade. Princípio da anterioridade. Pacífico o entendimento deste Tribunal quanto à legitimidade das contribuições instituídas pela LC 110/2001, sendo inexigíveis, contudo, no mesmo exercício em que publicada a lei que as instituiu [ADI 2.556-MC, Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, *DJ* de 8-8-2003]." (RE 456.187-AgR-ED, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 4-12-2007, Segunda Turma, *DJE* de 1º-2-2008.) No mesmo sentido: AI 744.316-AgR, Rel. Min Dias Toffoli, julgamento em 2-12-2010, Primeira Turma, *DJE* de 22-3-2011; RE 591.452-AgR, Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 10-3-2009, Segunda Turma, *DJE* de 17-4-2009."

"Somente por via de lei, no sentido formal, publicada no exercício financeiro anterior, é permitido aumentar tributo, como tal havendo de ser considerada a iniciativa de modificar a base de cálculo do IPTU, por meio de aplicação de tabelas genéricas de valorização de imóveis, relativamente a cada logradouro, que torna o tributo mais oneroso. Caso em que as novas regras determinantes da majoração da base de cálculo não poderiam ser aplicadas no mesmo exercício em que foram publicadas, sem ofensa ao princípio da anterioridade." (RE 234.605, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 8-8-2000, Primeira Turma, *DJ* de 1º-12-2000.) No mesmo sentido: AI 534.150-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 6-4-2010, Segunda Turma, *DJE* de 30-4-2010.

"Revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente." (RE 204.062, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 27-9-1996, Segunda Turma, *DJ* de 19-12-1996.)

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

A redação é reproduzida pelo Texto Maior, através do art. 150, V da CF/88, quando o Legislador Máximo estabeleceu ressalva quanto a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

IV - cobrar imposto sobre: a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001)d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Os incisos seguintes prevêem regras que versam sobre imunidades. Nas palavras de Paulo de Barros CARVALHO (2000. p. 179)[3], o conceito de imunidade tributária pode ser assim definido:

> "(..) classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas." Carvalho

Ora, se são regras que irradiam comandos gerais porque inibem pessoas políticas internas de exercer respectivamente suas competências tributárias ante sua proibição, é evidente que os valores constitucionais afetos a essa verdadeira renúncia devem ser acatados diante desse comando, independentemente de lei que possa regular tal fenômeno. Essa afirmação encontra eco de sustentação na doutrina de Roque Antônio CARRAZZA (2007. p. 700)[4], quando assevera:

> ".....as normas constitucionais que tratam das imunidades tributárias são de eficácia plena e aplicabilidade imediata, produzindo todos os efeitos, independentemente da edição de normas inferiores (leis, decretos, portarias, atos administrativos etc.) que as explicitem." Carrazza (2007. p.700)

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

Esse inciso reproduz fielmente a redação do inciso VI, alínea 'a' do art. 150 da CF/88[5]. Pela dicção do artigo em mira, Regina Helena COSTA (2004. p. 41)[6] considera a redação da alínea 'a':

> '.....a chamada imunidade recíproca entre as pessoas políticas, extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, renda e aos serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes (art. 150,§2º CF).'

Revela dizer que a imunidade prevista está limitada à espécie tributaria – imposto: "A imunidade tributária diz respeito aos impostos, não alcançando as contribuições.[7]"

b) templos de qualquer culto;

Importa notar que a liberdade religiosa, valor constitucionalmente protegido (art. 5º, VII), é reconhecida através desse comando que impede que ocorrência de instituição de impostos pelos Poderes Públicos internos. Note-se, porém: "A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, *b*, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se pro-

fessa qualquer religião.[8]"

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo.

A redação contida no inciso 'c' é cópia do artigo 150, VI, 'c' da Carta Maior. Portanto, dissertar o texto de lei é perscrutar o real sentido e alcance da imunidade constitucional tributária. Sendo assim, mencionada limitação ao Poder de Tributar, traz em seu cerne, valores que estão intimamente ligados ao sentimento dos cidadãos brasileiros em querer, pelo regime democrático de direito, oportunizar à todos liberdade de exercício político, sindical e de instituições de educação e de assistência social, pretendendo oferecer vida condigna, tais como 'justiça social, a solidariedade social, a democracia participativa, a igualdade socioeconômica, a dignidade da pessoa humana', como bem ressaltado por Leandro MARINS[9] (2004. p.146).

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Essa prescrição estatui isenção para impressão de jornais, periódicos e livros, tal qual previsão contida na Constituição Federal como regra de imunidade tributária (art. 150, VI, 'd' da CF/88). Portanto, não querendo promover o afastamento do presente trabalho que é comentar esse artigo do Código Tributário Nacional, mas ao mesmo tempo dirigir o estudo sem descurá-lo da hierarquia constitucional existente, importa extrair a melhor leitura que se deve empreender ao texto de lei. Pois bem, está claro que a liberdade de expressão e estímulo à cultura amparam apontada desoneração, como preleciona o Min. Marco Aurélio[10]: „A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos."

Daí que o tema em destaque merece maior atenção quando se está a tratar dos chamados livros eletrônicos, ou ainda, jornais e periódicos veiculados através de qualquer meio audiovisual (Pen drive, CD), os quais também devem gozar de imunidade, uma vez que a liberdade de expressão não se restringe ao papel destinado à sua impressão. Não foi sem razão que o Supremo Tribunal Federal reconheceu como repercussão geral o Recurso Extraordinário nº 330.817 RJ.

JULGADOS

"Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. (...) Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no

art. 150, VI, a, da CF." (RE 601.392, rel. p/ o ac. min. Gilmar Mendes, julgamento em 28-2-2013, Plenário, *DJE* de 5-6-2013, com repercussão geral.) No mesmo sentido: AI 797.034-AgR, rel. min. Marco Aurélio, julgamento em 21-5-2013, Primeira Turma, DJE de 13-6-2013. Vide: RE 407.099, rel. min. Carlos Velloso, julgamento em 22-6-2004, Segunda Turma, *DJ* de 6-8-2004.

"Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, *b*, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços 'relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas'. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da CF. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas." (RE 325.822, Rel. p/ o ac. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 18-12-2002, Plenário, *DJ* de 14-5-2004.) No mesmo sentido: ARE 658.080-AgR, Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 13-12-2011, Primeira Turma, *DJE* de 15-2-2012; AI 690.712-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 23-6-2009, Primeira Turma, DJE de 14-8-2009; AI 651.138-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 26-6-2007, Segunda Turma, *DJ* de 17-8-2007.

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - IPI E II - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - ART. 150, VI, „D" DA CF/88 - MATERIAL DIDÁTICO DESTINADO AO ENSINO DA LÍNGUA INGLESA EM FORMATO CD-ROM, CD ÁUDIO, FITAS DE VÍDEO, FITAS CASSETE - POSSIBILIDADE DE EXTENSÃO A imunidade, como regra de estrutura contida no texto da Constituição Federal, estabelece, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e determinadas. O disposto no artigo 150, inciso VI, alínea „d", da Constituição Federal se revela aplicável, uma vez que novos mecanismos de divulgação e propagação da cultura e informação de multimídia, como o CD-ROM, aos denominados livros, jornais e periódicos eletrônicos. são alcançados pela imunidade. A norma que prevê a imunidade visa facilitar a difusão das informações e cultura, garantindo a liberdade de comunicação e pensamento, alcançando os vídeos, fitas cassetes, CD-ROM, aos denominados livros, jornais e periódicos eletrônicos., pois o legislador apresentou esta intenção na regra no dispositivo constitucional. Apelação não provida. Remessa oficial parcialmente provida. (APELREEX 00289006520044036100 APELREEX - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO – 1380102 – Relator DESEMBARGADOR FEDERAL NERY JUNIOR / TRF 3 e-DJF3 Judicial 1 DATA:29/09/2009 PÁGINA: 155)

Súmula sob nº 724 do STF: "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, *c*, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas

atividades essenciais de tais entidades."

Súmula sob nº 730 do STF: "A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, *c*, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários."

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros. §2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

A responsabilidade tributária atribuída no parágrafo primeiro é por substituição e não por transferência, uma vez que a redação é clara quando determina a responsabilidade pela retenção na fonte. Sobre a responsabilidade tributária comenta Leandro PAULSEN (2013. p.678)[11]:

> "Ente imune com substituto tributário. Assim como o gozo de imunidade não dispensa do cumprimento de obrigações acessórias nem da sujeição à fiscalização tributária (art. 194, parágrafo único do CTN), também não exime o ente imune de figurar como substituto tributário, com todas as obrigações daí decorrentes, inclusive respondendo com recursos próprios na hipótese de descumprimento do dever de retenção do tributo. Note-se que a retenção de tributos na fonte, na qualidade de responsável tributário, se efetuada adequadamente, nenhum unos acarreta às entidades imunes, pois a operação se dá com dinheiro do contribuinte. A previsão constante deste §1º, pois, justifica-se plenamente, constituindo válida regulação das imunidades enquanto limitações constitucionais ao poder de tributar."

Já ao parágrafo segundo, cuida da imunidade recíproca e a vedação de que terceiros venham a se beneficiar dessa desoneração fiscal na hipótese de promoverem exploração de típicos serviços públicos.

---

[1] CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
[2] 'Art.153, §1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.'
[3] CARVALHO, P. de B. **Curso de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2000
[4] CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. Pág. 700.
[5] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:(...)

VI - instituir impostos sobre:
a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

[6] COSTA, R. H. **Comentário aos artigos 1 a 15. In: FREITAS, V. P. de. (Coord.). Código Tributário Nacional comentado, doutrina e jurisprudência, artigo por artigo**. 2. ed. São Paulo: RT. 2004.

[7] RE 378.144-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 30-11-2004, Primeira Turma, *DJ* de 22-4-2005.

[8] RE 562.351, rel. min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 4-9-2012, Primeira Turma, *DJE* de 14-12-2012.

[9] Souza. Leandro MARINS. **Tributação do terceiro setor no Brasil** – São Paulo: Dialética, 2004, pág. 146.

[10] RE 174.476, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 26-9-1996, Plenário, *DJ* de 12-12-1997.

[11] PAULSEN, L. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Esmafe, 2013. Pág. 678.

Art. 10. É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município.

AUTOR

Guilherme Broto Follador

A Constituição Federal traz, em seu art. 151, inciso I, disposição praticamente idêntica à do art. 10 do CTN, ao estabelecer que é vedado à União "... instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro..."; diversamente do CTN, porém, o artigo da Constituição ressalva,na sua parte final, ser "... admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País".

A parte inicial do dispositivo constitucional, no ponto em que praticamente coincide com a redação do CTN, consagra os chamados princípios da uniformidade geográfica da tributação e da isonomia jurídico-tributária das pessoas constitucionais, que, em rigor, nada mais são do que desdobramentos do princípio da isonomia. De um lado, para ser válido o tributo federal, sua regra-matriz de incidência deve ser a mesma em todo o território nacional; de outro lado, deve alcançar todos os que estiverem sujeitos à legislação federal, indistintamente, isto é, sem o estabelecimento de diferenças que decorram da situação geográfica dos bens ou pessoas tributados.

A exceção a esse princípio fica por conta, justamente, da parte final do dispositivo constitucional, segundo o qual a uniformidade geográfica da tributação poderá ser afastada, admitindo-se o tratamento discriminatório entre contribuintes que estejam em situação jurídica semelhante, quando se tratar da "... concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País"[1].

O dispositivo vem na esteira do que estabelecem os artigos 3º, III, 165, §7º e 170, VII, da Constituição, todos os quais apontam o desejo do constituinte de promover a redução das desigualdades regionais e sociais. Por isso mesmo, como observa ANDREI PITTEN VELLOSO, para que seja válido o tratamento discriminatório, "... a região favorecida na esfera tributária há de ser a mais desfavorecida social e economicamente, ou seja, a região mais pobre e menos desenvolvida"[2].

Um dos exemplos mais claros de concessão de incentivos regionais, que se amolda perfeitamente à parte final do dispositivo constitucional, está na criação da Zona Franca de Manaus, cuja existência, inicialmente prevista para durar até 2013 (art. 40 do ADCT), foi prorrogada até 2023 pelo art. 92 da Emenda Constitucional nº. 42/2003.

Segundo ROQUE ANTONIO CARRAZZA, além de beneficiarem regiões efetivamente desfavorecidas social e economicamente, tais incentivos "... devem beneficiar 'a região' como um todo (v.g., a Região Norte); nunca apenas pessoas ou categorias de pessoas que a habitam" e, ademais, "Não podem... prejudicar pessoas ou categorias de pessoas que atuam nas regiões mais prósperas", nem "... incidir sobre regiões novas, artificialmente criadas, que não se identificam com as já existentes e reconhecidas pela própria Constituição Federal (v.g., no art. 159, I, 'c')"[3].

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES pondera, contudo, que

> O princípio constitucional da isonomia não exclui a competência legislativa para a instituição de isenções não arbitrárias, isto é, isenções que atuam como um princípio seletivo de determinadas pessoas, classes ou categorias de contribuintes, não por considerações de favoritismo ou privilégio, mas para fins econômicos e sociais[4].

Evidentemente, a não observância desses limites para o tratamento discriminatório regular está sujeita a controle jurisdicional. O problema é que, como bem observa ANDREI PITTEN VELLOSO,

> Esse controle... resta debilitado pela jurisprudência do STF no sentido de que o Poder Judiciário não pode analisar o mérito das isenções concedidas (salvo se evidentemente desarrazoado) e tampouco pode atuar como legislador positivo, estendendo incentivos às regiões ou aos contribuintes indevidamente excluídos do seu âmbito de abrangência[5].

---

[1] Segundo FÁBIO FANUCCHI, conquanto não houvesse, na Constituição de 1967, essa expressa ressalva, contida na parte final do art. 151, I, da CF/88, havia casos em que ela abria exceção ao princípio, como ao "... estabelecer privilégios... às áreas da SUDENE e SUDAM". *Arts. 9º a 15. In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 142.
[2] **Constituição Tributária Interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 207.
[3] **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 832-833
[4] **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 47.
[5] **Constituição Tributária Interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 208. Eis, de fato, alguns precedentes do STF no exato sentido da crítica do autor: (1) "(...) II – Ante a impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, não cabe a ele, com base no princípio da isonomia, estender benefício fiscal a contribuintes não abrangidos pela legislação pertinente. (...)" – BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº. 449233**. Primeira Turma. Relator Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 10/03/2011; (2) "(...) 2. PODER JUDICIÁRIO. PRINCÍPIO DA ISONOMIA: IMPOSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO NÃO PREVISTO EM LEI. (...)" – BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental noRecurso Extraordinário nº. 601686**. Primeira Turma. Relator Min. Cármen Lúcia, DJe de 01/02/2011; (3) (...)1. Incentivos fiscais concedidos de forma genérica, impessoal e com fundamento em lei específica. Atendimento dos requisitos formais para sua implementação. 2. A Constituição na parte final do art. 151, I, admite a „concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país". 3. A concessão de isenção é ato discricionário, por meio do qual o Poder Executivo, fundado em juízo de conveniência e oportunidade, implementa suas políticas fiscais e econômicas e, portanto, a análise de seu mérito escapa ao controle do Poder Judiciário. Precedentes: RE 149.659 e AI 138.344-AgR. 4. Não é possível ao Poder Judiciário estender isenção a contribuintes não contemplados pela lei, a título de isonomia (RE 159.026). 5. Recurso extraordinário não conhecido" – BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 344331**. Primeira Turma. Relatora Min. Ellen Gracie. DJU de 14/03/2003.

Art. 11. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.

AUTOR
Guilherme Broto Follador

O dispositivo em questão foi reproduzido, quase literalmente, pelo art.152 da

Constituição Federal. A única diferença está em que o dispositivo constitucional não alude apenas a “bens”, mas também a “serviços” de qualquer natureza.

Trata-se, segundo ANDREI PITTEN VELLOSO, de uma “... especificação dos princípios federativos e da isonomia tributária...”, que vem a reforçar “... o princípio da uniformidade geográfica da tributação...”, dirigido à União[1].

O objetivo do dispositivo é, claramente, o de evitar que o mercado interno seja comprometido com barreiras tributárias interestaduais e/ou intermunicipais, as quais, no limite, poderiam comprometer a própria estrutura federada do Estado, na medida emque infirmariam a isonomia recíproca das entidades federadas. Em rigor, como diz ROQUE ANTONIO CARRAZZA, por meio de tal dispositivo, “... a Constituição Federal proíbe que se criem ‘aduanas internas’”[2].

Lembra ANDREI PITTEN VELLOSO que não só os locais de procedência e destino dos bens e serviços são índices inidôneos para tributação diferenciada, mas também “... as pessoas das quais procedem ou para as quais se destinam os bens não podem ser prejudicadas por um tratamento tributário mais gravoso”[3].

No caso do ICMS, o art. 152 da Constituição vem sendo sistematicamente invocado pelo STF para afastar a validade de benefícios fiscais concedidos a determinados Estados em detrimento de outros[4]. Declarou inconstitucional, por exemplo, o diferimento da cobrança do ICMS para os produtos industrializados no Paraná, estabelecido pelo Decreto Estadual nº. 630/91[5]. O mesmo entendimento prevaleceu quanto a dispositivo da legislação estadual do Paraná que facultava à Administração a promoção de medidas discriminatórias em relação a bens ou serviços provenientes de Estados que concedessem benefícios fiscais de forma unilateral, autorizando o Executivo a editar “... medidas similares de proteção à economia paranaense”[6]. Como se vê, a relevância do dispositivo constitucional no combate à chamada “guerra fiscal” é enorme.

Importante observar, ademais, que mesmo os bens e serviços de procedência estrangeira estão acobertados por essa proteção. Não é dado, em outras palavras, a Estados, Distrito Federal e Municípios, tributar de forma mais gravosa os serviços e bens provenientes do exterior, dado que “... pertence à União, e não aos Estados e Municípios, a função reguladora do comércio exterior”[7-8].

Foi com base nessa premissa, justamente, que “... o STF considerou inválida a diferenciação, feita pelo Estado do Rio de Janeiro através das alíquotas do IPVA, entre veículos nacionais e importados (Cf, v.g., RE 293957/RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 27/6/2003, p. 85)”[9].

De acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO, o princípio “... Vale como orientação geral, pois sobre ele exercem pressão outras linhas diretivas, igualmente de raízes constitucionais, que condicionam o aparecimento de exceções” [10]. Admite-se, por exemplo, segundo a jurisprudência do STF, “... a exigência de antecipação do pagamento de imposto quando a mercadoria for destinada a outro Estado...”[11].

No entanto, segundo ROQUE ANTONIO CARRAZZA, não vale para os Estados, Distrito Federal e Municípios o que vale para a União, no sentido da possibilidade de discriminar determinadas regiões em razão de questões socioeconômicas (parte final do art. 151, I, da Constituição). De acordo com ele, "... os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, à míngua de autorização constitucional, estão impedidos de enveredar pela mesma trilha"[12].

---

[1] **Constituição Tributária Interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 208.
[2] **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 834.
[3] **Constituição Tributária Interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 211-212. Foi isso, precisamente, o que entendeu o STF, ao declarar a inconstitucionalidade do estabelecimento de IPVA feita apenas em favor de proprietários de veículos de transporte escolar vinculadosa certa cooperativa – BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1655**. Pleno. Relator Min. Maurício Corrêa, DJU 02/04/2004.
[4] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 4565**. Pleno. Relator Min. Joaquim Barbosa, DJe de 27/06/2011. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 3389**. Pleno. Relator Min. Joaquim Barbosa, DJe de 01-02-2008.
[5] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Questão de Ordem na Ação Cautelar nº. 1955**. Segunda Turma. Relator Min. Celso de Mello. DJe de 20/02/2013.
[6] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. nº. 3936**. Pleno. Relator Min. Gilmar Mendes. DJe de 08/11/2007.
[7] **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003, v. I, p. 210.
[8] Ainda assim, isto é, ainda que a regulação do comércio internacional seja de competência da União, o STF reconheceu repercussão geral em questão na qual se discute, à luz dos artigos 150, II e 152, da CF/88, se é legítima a restrição, estabelecida pela Lei nº. 10.637/2002, à tomada de créditos de contribuição ao PIS – tributo federal – referentes às operações de empréstimo e aquisição de máquinas e equipamentos junto a pessoas jurídicas estrangeiras –BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 698.531**. Relator Min. Marco Aurélio. DJe de 25/04/2014.
[9] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **CódigoTributário Nacional: Anotações à Constituição, ao CódigoTributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 143.
[10] **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010,p. 216.
[11] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental noRecurso Extraordinário nº. 167.034 – RS.** Segunda Turma. Relator Min. Néri da Silveira. DJU de 25/02/2000, p. 70; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 3426**. Pleno. Min. Sepúlveda Pertence. DJe de 01/06/2007.
[12] **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 835

Art. 12. O disposto na alínea a do inciso IV do artigo 9º, observado o disposto nos seus §§ 1º e 2º, é extensivo às autarquias criadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, tão-somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes.

AUTOR
Guilherme Broto Follador

O dispositivo em questão encontra seu equivalente no art. 150, §2º, da Constituição Federal, segundo o qual a imunidade recíproca "... é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes". Há diferenças, porém, entre os textos de um e outro diploma normativo.

A primeira distinção entre o dispositivo do CTN e o da CF reside na menção, por esta, da possibilidade de aplicação da imunidade recíproca também às fundações públicas, o que é compreensível em razão de a Constituição Federal ter sido a primeira a dar tratamento mais específico a entidades dessa natureza. Mas, para além das fundações, a jurisprudência vem progressivamente alargando a abrangência do dispositivo para fins de nele abarcar, também, boa parte das empresas públicas e sociedades de economia mista[1]. Nesse sentido, foi reconhecida, por exemplo, a aplicação da imunidade recíproca a empresas públicas como os Correios, a Infraero e a Casa da Moeda[2]. Já houve, também, muitos casos em que reconhecida (inclusive em sede de repercussão geral) a aplicação da imunidade tributária a sociedades de economia mista, ainda que, em alguns precedentes, tenha-se feito a ressalva de que a extensão, a elas, da imunidade, devia-se ao fato de que, na hipótese concretamente examinada, tratava-se de sociedade de economia mista "anômala", porque de composição acionária quase integralmente estatal, ousem verdadeiros fins lucrativos[3].

No entanto, é importante deixar claro que a aplicação da imunidade recíproca a qualquer das entidades por ela contempladas – aí abrangidas, portanto, as próprias pessoas políticas, suas autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista – está restringida pelo que estabelece o §3º do mesmo dispositivo constitucional, segundo o qual a imunidade não se aplica "... ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto

relativamente ao bem imóvel".

De fato, o entendimento que vem prevalecendo no STF vai no sentido de reconhecer a aplicação da imunidade apenas quando (e no limite em que) se trata de entidade que presta "serviço público" ou "atividade de polícia", e não de entidade que realiza "atividade econômica", isto é, atividade "... sujeita ao regime jurídico-privado"[4].

Segundo ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a distinção entre "serviço público" e "atividade econômica" decorre "... de uma opção política, feita pelo Estado, num dado momento histórico". Assim, "... se um serviço for prestado por determinação constitucional ou legal, será, por sem dúvida, público ainda que, eventualmente, não seja essencial à sobrevivência do homem"[5]. Por outro lado, a identificação, no caso concreto,da submissão ou não de determinada pessoa jurídica ao regime jurídico privado dependerá de que ela tenha "... liberdade, total ou parcial, para determinar o valor da contraprestação"; afinal, se a contraprestação pelos serviços não for livremente fixada, mas validamente definida "... por lei ou pelo poder Executivo, não existe uma contraprestação adequada". O essencial, prossegue HUMBERTO ÁVILA,

> "... é verificar se existe uma atividade vinculada ou se há uma atividade em cujo exercício predomine a autonomia da vontade. Somente nesse caso é que se pode falar numa atividade econômica e em livre concorrência (art. 170 ss.) E somente nesse caso é que estará afastada a imunidade recíproca (art. 150, §3º)"[6].

Em resumo, tratando-se de exploração de atividade econômica pela Administração Pública, Direta ou Indireta, não tem lugar a imunidade. Segundo CARRAZZA, por exemplo, "... quando a União mantém armazéns para que seus funcionários neles adquiram produtos, não há como considerá-la imune ao ICMS. Pelo contrário, como qualquer empresa privada, é passível de ser colhida por este imposto"[7].

A orientação colhida nesse §3º do art. 150 vem corroborada, ademais, pelo disposto no art. 173, §2º, da Constituição, segundo o qual "As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado". Com base nesses dispositivos, o STF tem, de fato, restringido a aplicação da imunidade recíproca aos casos em que não há exploração de atividade econômica. Negou,por exemplo, a sua aplicação a alguns dos serviços da Casa da Moeda, como os de "...composição gráfica realizados em fichas telefônicas", para restringi-laaos casos em que "... a empresa atua como delegatária da União"[8].

É de se notar que os dispositivosem questão – tanto o art. 12 do CTN como o art. 150, §2º, da CF – parecem estabelecer uma restrição à aplicação da imunidade, ao dizê-la limitada ao "patrimônio, à renda ou aos serviços". No entanto, como explica CARRAZZA, a alusão, pela Constituição, a "patrimônio", "renda" e "serviços" é fruto do uso de uma linguagem econômica, sendo certo que, "... para a Economia, todos os impostos ou são sobre a renda, ou sobre o patrimô-

nio ou sobre serviços"[9]. Ademais, a imunidade recíproca tem assento direto no princípio federativo, havendo inclusive quem advogue a desnecessidade de sua previsão expressa. Portanto, a imunidaderecíproca, consideradas as restrições acima afirmadas, deve abranger todos os impostos que, não fosse a sua existência, recairiam sobre os entes da Administração Pública Direta ou Indireta[10].

Os dispositivos em questão ainda estabelecem que a imunidade tributária das pessoas jurídicas da Administração está limitada àquilo que diga respeito "... às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes". Necessário dizer que, embora alguns já tenham entrevisto, aí, uma restrição à abrangência da imunidade, a jurisprudência tende a entender que as finalidades essenciais das entidades imunes estarão sendo atendidas sempre que não houver desvio de finalidade, recaindo sobre aquele que pretende exercer a atividade tributária o dever de provar esse desvio, na medida em que se presume a aplicação em finalidade legítima[11]. Por isso mesmo, reconheceu-se aplicável a imunidade do IPTU mesmo quando vago ou locado a terceiros o imóvel de autarquia, por presumir-se que, no futuro, o bem terá destinação compatível com os objetivos institucionais da entidade[12].

Finalmente, o art. 150, §3º, da CF, impede a aplicação da imunidade para fins de exonerar "... o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel". Ao fazê-lo, cristalizou o entendimento registrado na súmula nº. 583 do STF, segundo o qual "Promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano"[13]. Segundo CARRAZZA, a sujeição, ao ITBI, do promissário comprador de imóvel da Administração regularmente desafetado, decorre, simplesmente, do fato de que "... a imunidade em tela está circunscrita às pessoas políticas; não se estende a terceiros"[14].

---

[1] O entendimento originário do STF era no sentido contrário, havendo, inclusive, súmula nesse sentido. De fato, a súmula 76 do STF, embora editada quando vigente outra Carta Constitucional. registrava que "As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, 'a', Constituição Federal".
[2] CORREIOS: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 601.392** Pleno. Relator Min. Joaquim Barbosa. DJe de 05/06/2013; INFRAERO: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no **Agravo de Instrumento nº. 797.034-SP**. Pleno. Relator Min. Marco Aurélio. DJe de 13/06/2013; CASA DA MOEDA: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. R**ecurso Extraordinário nº. 592.752** Pleno. Relator Min. Roberto Barroso. DJe de 14/04/2014.
[3] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 580.264 (Repercussão Geral)**. Pleno. Relator para acórdão: Min. Ayres Britto. DJe de 16/02/2010; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº. 773.131**. Segunda Turma. Relator: Min. Carmen Lúcia. DJe de 07/02/2014; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº.749.006**. Primeira Turma. Relator: Min. Luiz Fux. DJe

de 21/11/2013; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 558.682**. Segunda Turma. Relator: Min. Joaquim Barbosa. DJe de 19/06/2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. A**gravo Regimental no Recurso Extraordinário nº. 647.881**. Segunda Turma. Relator: Min. Carmen Lúcia. DJe de 05/10/2012.

[4] VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 196

[5] **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 701.

[6] ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 229. No mesmo sentido, diz CARRAZZA que "Quando... a empresa pública ou a sociedade de economia mista são delegatórias de serviços públicos ou de poder de polícia, elas, por não concorrerem com empresas privadas, não se sujeitam aos ditames do precitado art. 173" – **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 709.

[7] **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 699.

[8] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 592.752**. Pleno. Relator Min. Roberto Barroso,DJe de 14/04/2014.

[9] **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 697-698.

[10] Não estão aí abrangidos, logicamente, os casos em que a Administração apenas suporta a carga econômica do imposto, isto é, os casos em que ela seria chamada de "contribuinte de fato". Nesse sentido, diz PAULO DE BARROS CARVALHO que "... a formulação teórica não pode ficar conspurcada pela contingência de a entidade tributante, comparecendo como 'contribuinte de fato', ter de arcar com o peso da exação, pois aquilo que desembolsa não é tributo, na lídima expressão de seu perfil jurídico" – **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 239.

[11] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 628.308**. Primeira Turma. Relator Min. Roberto Barroso. DJe de 03/06/2014;BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.301.276/RJ**. Primeira Turma. Relator Min. Ari Pargendler.DJe de 11/04/2014.

[12] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. A**gravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº. 493.525/MG**. Primeira Turma. Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJe de 19/05/2014.

[13] Essa súmula revogou entendimento anterior, em sentido contrário, registrado pela súmula 74 do STF, segundo a qual "O imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais". A súmula 75 do STF, de todo modo, revela que o entendimento segundo o qual a imunidade não se estende a terceiros é antigo no STF. Eis o seu conteúdo: "Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o Imposto de Transmissão *Inter Vivos*, que é encargo do comprador".

[14] **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 716.

Art. 13. O disposto na alínea a do inciso IV do artigo 9º não se aplica aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente, no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvado o que dispõe o parágrafo único.
Parágrafo único. Mediante lei especial e tendo em vista o interesse comum, a União pode instituir isenção de tributos federais, estaduais e municipais para os serviços públicos que conceder, observado o disposto no § 1º do artigo 9º.

AUTOR
Guilherme Broto Follador

A mensagem central contida no caput do dispositivo é corroborada pelo art. 150, §3º, da Constituição, segundo o qual a imunidade não abrange os casos "... em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário...".

De fato, os concessionários e permissionários dos serviços públicos não estão protegidos pela imunidade, na medida em que desempenham tais atividades, quer quando se trata de serviço público, quer quando se trata de atividade econômica, por sua livre e espontânea vontade[1]; no entanto, que fique claro, os entes da Administração Direta ou Indireta, mesmo quando recebem contraprestação na forma de preço ou tarifa, estão protegidos pela imunidade, porque não têm disponibilidade sobre o objeto de sua atuação, conforme examinado nos comentários ao artigo 12.

O parágrafo único do art. 13, no entanto, é claramente inconstitucional, pois afronta, diretamente, o disposto no art. 151, III, da Constituição, que impede a União de "... instituir isenções de tributos das competências dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios", estando ressalvadas desse regime, unicamente, as exceções contidas no texto originário da Constituição, que contempla, em alguns casos, a possibilidade de serem estabelecidas isenções heterônomas (*v. g.*, art. 156, §3º, II).

---

[1] Nesse sentido, diz ANDREI PITTEN VELLOSO que "Os concessionários e permissionários dos serviços públicos... estão excluídos da imunidade..." – **Constituição Tributária Interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 195. Nesse sentido, o seguinte precedente: (...) A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou

delegação, devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não-tributação das atividades delegadas. (...). BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 3089**. Pleno. Relator para acórdão Min. Joaquim Barbosa. DJe de 01/08/2008.

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

AUTOR
Roque Sérgio D'andréa Ribeiro Da Silva

A regra estatuída através do artigo 14 estabelece condições que deverão ser observadas para o gozo da imunidade constitucional tributária, relativamente ao imposto, isto é, excluindo-se taxas, contribuições e outros tipos tributários. É dizer, a limitação ao poder de tributar deve necessariamente ser orientado por lei complementar, por força da redação contida no art. 146, II do Texto Maior[1]. A despeito do tema, há viva discussão sobre o veículo normativo mais adequado à disciplinar a matéria relativamente às contribuições destinadas à seguridade social[2], ante repercussão geral reconhecida RE 566.622/RS[3]. Note-se, por outro lado, recentemente através do RE nº 636.941 o STF, relator Min. Luiz Fux o entendimento esposado é de que compete à lei ordinária disciplinar a constituição e o funcionamento das entidades imunes e no que tange à competência de lei complementar os limites objetivos ao poder de tributar.

Portanto, se não existe lei complementar que possa determinar as limitações constitucionais ao poder de tributar, tal como prescreve a redação do artigo 195, §7º da Constituição Cidadã, qualquer lei ordinária que trate dessa questão deve ser 'enquadrada' como norma de caráter isencional, por isso, pode ser prescrita por tal via. Em outro giro, não afeta a diretiva contida no art. 146, II, tampouco do art. 195,§7º ambos da CF/88, porque a isenção tratada por lei ordinária está ungida de apontada alçada. O presente argumento, encontra guarida na lavra do Dr. Joel Ilan Pacionik Des. Federal do TRF da 4ª Região nos autos nº 2006.71.17.002663-8/RS publicado em 27/10/2011.

Via de conseqüência, somente observados os requisitos acima, a entidade deverá gozar da imunidade constitucional tributária quanto aos impostos? A resposta é desenganadamente uma só: SIM. Jamais a União, Estados, Municípios e Distrito Federal poderão exigir além de tais condições outras não previstas no art. 14 do Código Tributário Nacional. É comum, por outro lado, alguns municípios exigirem da instituição beneficente a apresentação p. ex. de certificado de utilidade pública federal, estadual e municipal para promoverem a exoneração

de ISSQN incidente pretensamente sobre suas atividades!! Manifesto equívoco. Na verdade, ainda permanece o comportamento da autoridade fiscal em querer dificultar a ação de instituições com essa característica, a renúncia fiscal não é bem aceita diante da vontade quase cega de arrecadação. Trata-se na verdade de alterar traço cultural completamente inadequado e que prejudica o oferecimento de serviços à população de necessitados.

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

A redação do inciso I do artigo 14 do CTN, não deixa margens de dúvidas, ou seja, proíbe terminantemente a participação em lucros ou comissões, percentagens à diretores e administradores à qualquer instituição que dirija seus objetivos sociais à assistência social, saúde ou educação. Agora, no que toca à salário, pode, por exemplo um profissional exercer a sua função como administrador e ser remunerado em face de sua formação? A resposta mais adequada vem através de orientação doutrinária[4] e jurisprudencial[5]: "Remuneração de executivos. '..........a remuneração de executivos não afeta a imunidade das entidades beneficentes sem fins lucrativos, desde que não haja benefícios ou distribuição de lucros da entidade mantida para a entidade mantenedora"

Numa palavra, o assistencialismo decorre da atividade da pessoa jurídica e não dos profissionais que exercem suas funções dentro de suas qualificações. Agora, não é pelo fato de serem remunerados através de salário é que poderão subvertê-lo de modo a garantir a participação nos resultados como distribuição disfarçada de lucro ou a que título for.

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

O comando é claro e não deixa dúvidas, uma vez que os recursos destinados aos objetivos institucionais deverão ser aplicados integralmente no país. A doutrina de Aliomar BALEEIRO (2004. p.178)[6] vem reforçar o entendimento legal, da seguinte forma:

> "Os fins – educação, assistência social, orientação política ou religiosa – é que se devem realizar no país, aproveitando a este. (...) Não gozará da imunidade (....) a associação voltada à prestação de socorros ou de recursos educacionais à Abissínia. (....) O fim específico há de ser procurado e realizado no Brasil."

Vale notar, por isso, que os elementos contábeis da instituição deverão revestir das formalidades legais, de modo a verificar com exatidão se a aplicação de recursos ocorre efetivamente em território nacional. Mencionada questão será tratada no tópico seguinte.

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de

formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Em muitas ocasiões instituições focam suas atividades tão somente na consecução de suas finalidades sociais, ou seja, não priorizam a contabilidade tal como deve ser formalizada. Essa falta de atenção acaba, no mais das vezes, a inviabilizar a entidade no cumprimento de seus propósitos, uma vez que não atendendo a regra exigente, será tributada como se pessoa jurídica comum fosse. Ora, se os recursos já são poucos para a manutenção das atividades de entidades constitucionalmente imunes, pior ainda é a obrigação de recolher tributos em face dessa inobservância. Logo, o conhecimento da lei e o profissionalismo mais do que nunca devem prevalecer diante dessa exigência que é bem razoável e adequada diante da necessidade de controle que qualquer fiscalização deverá ter. Mais do que isso. Imunidade constitucional tributária não deve ser entendida como abolição de obrigações contábeis e tributárias acessórias. Cada organização regularmente constituída deve primar pelo cumprimento de tais obrigações como regra inviolável a ser cumprida. Do contrário sucumbirá, ainda que nobres suas finalidades sociais.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º[7], a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

O exercício do Poder de Fiscalização é inerente a atividade fazendária. No entanto, deverá ser oportunizada a legítima defesa e o contraditório à entidade fiscalizada. Não obedecendo esse primado, certamente será nulo de pleno direito, dada a sua incongruência aos ditames da CF/88, artigo 5º, inciso LV onde se lê: "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes."

De mais a mais, deve-se retirar do §1º do art. 14 a orientação de que haverá suspensão e não cassação do benefício. Novamente Aliomar BALEEIRO (2004. p.178)[8] lança luzes nesta linha de argumentação: "A sanção consistirá em suspender a autoridade o gozo da imunidade fiscal, não a de cassá-la definitivamente."

De qualquer sorte, também o Poder Judiciário poderá ser provocado a qualquer momento pela parte interessada de modo a resguardar interesses envolvidos. Essa regra está constitucionalmente garantida, através do inciso XXXV do artigo 5º da CF/88, assim consubstanciada: "*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.*"

Com efeito, os direitos decorrentes da Constituição Federal de 1988 representam sim segurança jurídica fundamental, como forma de inibir alguma ilegalidade praticada pelo agente fiscal.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos

constitutivos.

A redação contida acima, guarda sintonia com o §4º do artigo 150, VI, da CF/88. Para tanto, mister reproduzi-lo: "As vedações expressas no inciso VI, incisos b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas relacionadas."

Tanto a inteligência do §2º do artigo 14 do Código Tributário Nacional quanto o artigo constitucional acima transcrito, proíbem atividades diversas daquelas identificadas com os objetivos das organizações assim constituídas. Em outras palavras, retira-se dos artigos acima transcritos a idéia de que somente o patrimônio, a renda e os serviços afetos à atividade da entidade é que estão sob o manto da imunidade.

Todavia, a melhor hermenêutica a ser empreendida é a de que, ainda que a receita não seja propriamente decorrente dos propósitos estatutários da organização, mas destinada em sua integralidade aos seus objetivos sociais, aludido 'ganho' mesmo assim não será tributado. O raciocínio que deve preponderar é a de que as instituições não tem garantia nenhuma de receita para fazer frente às suas necessidades, cuja finalidade é cumprir seus objetivos sociais. Ora, se a realidade é esta, vale dizer, se a manutenção de suas atividades dependem de parcos recursos, recursos estes cada vez mais escassos porque dependem efetivamente de doações, devem promover ações auto sustentáveis como meio para viabilizar sua subsistência.

É o caso, por exemplo, de imóvel alugado à terceiros pertencente a instituição beneficente onde a renda dessa atividade é totalmente dedicada às suas atividades estatutárias. Sacha Calmon Navarro COELHO e Misabel Abreu Machado DERZI, quando discorreram sobre "A imunidade Tributária da Caixa de Assistência da Ordem dos Advogados-MG (2010. p.160)[9]" em tópico denominado "Da destinação dos imóveis", argumentaram com autoridade:

> "Que há de ter a vinculação dos imóveis às finalidades é questão que não se discute. O debate, no entanto, deve ser bem colocado:exige-se a vinculação direta, ou seja, devem os imóveis abrigar as atividades das instituições imunes; ou pode a vinculação ser indireta, quando, por exemplo, os imóveis são alugados a terceiros e a renda é reinvestida nas finalidades da instituição? A nosso ver, a primeira posição não se sustenta. Ora, não há parâmetro jurídico para se obrigar às instituições que se desfaçam de imóveis que, por qualquer razão, não estejam, naquele momento, abrigando fisicamente suas atividades. Aliás, seria um verdadeiro contrassenso pois, na medida em que tais imóveis são potenciais geradores de receitas para aplicação de suas finalidades, restaria frustrado o desígnio constitucional de propiciar a essas instituições recursos, livres de oneração, para a consecução de suas finalidades. Tal modo de pensar não combina com a assistência social auto-sustentada, prestigiada pelo Supremo Tribunal Federal."

Essa é a interpretação mais consentânea com a realidade das entidades justamente para viabilizar a imunidade constitucional tributária. Leandro PAULSEN (2013. p.265)[10], por sua vez endossa a linha de entendimento acima, assim:

> "Atividade econômica realizada na sede da entidade, com vinculação de seu objeto. As atividades que, embora impliquem ingresso de recursos, não estejam desvinculadas do objeto da entidade e sejam prestadas na sua sede, não implicam desvio de finalidade, estando, pois, abrangidas pela imunidade."

JULGADOS

"O art. 195, § 7º, da CF/1988, ainda que não inserido no capítulo do Sistema Tributário Nacional, mas explicitamente incluído topograficamente na temática da seguridade social, trata, inequivocamente, de matéria tributária. Porquanto *ubi eadem ratio ibi idem jus*, podendo estender-se às instituições de assistência *stricto sensu*, de educação, de saúde e de previdência social, máxime na medida em que restou superada a tese de que este artigo só se aplica às entidades que tenham por objetivo tão somente as disposições do art. 203 da CF/1988 (ADI 2.028-MC/DF, rel. Moreira Alves, Pleno, DJ de 16-06-2000). (...) As limitações constitucionais ao poder de tributar são o conjunto de princípios e demais regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária, bem como das imunidades. O art. 146, II, da CF/1988 regula as limitações constitucionais ao poder de tributar reservadas à lei complementar, até então carente de formal edição. (...) A Suprema Corte, guardiã da CF, indicia que somente se exige lei complementar para a definição dos seus limites objetivos (materiais), e não para a fixação das normas de constituição e de funcionamento das entidades imunes (aspectos formais ou subjetivos), os quais podem ser veiculados por lei ordinária, como sois ocorrer com o art. 55 da Lei 8.212/1991, que pode estabelecer requisitos formais para o gozo da imunidade sem caracterizar ofensa ao art. 146, II, da CF, *ex vi* dos incisos I e II (...)." (RE 636.941, rel. min. Luiz Fux, julgamento em 13-2-2014, Plenário, *DJE* de 4-4-2014, com repercussão geral.)

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 2006.71.17.002663-8/RS – publicado em 27/10/2011, da lavra do relator Dr. JOEL ILAN PACIORNIK Des. Federal do TRF da 4ª Região (transcrição parcial):"(.....) Ad argumentandum tantum, ainda que se enveredasse pela senda doutrinária de que, em se tratando de limitação constitucional ao poder de tributar, a alusão à „lei", contida no art. 195, § 7º, numa interpretação sistemática, remeteria à lei complementar (art. 146, II), e não servindo a tanto, como visto, as prescrições do Código Tributário Nacional (arts. 9º e 14), eis que relativas a impostos, e não a contribuições sociais, ter-se-ia que concluir que tal lei complementar não foi, até o presente, editada

pelo Congresso Nacional (veja-se, a propósito, o Mandado de Injunção nº 232, Supremo Tribunal Federal, Rel. Min. Moreira Alves). A norma constitucional em testilha, assim, careceria de eficácia, porquanto não regulamentada na via adequada. Nesses termos, haver-se-ia que encarar o art. 55 da Lei 8.212/91 como mera regra tributária isentiva, com exigências próprias, dissociada, pois, da imunidade consagrada no art. 195, § 7º, da Carta Magna. (....)"

"O ensino de línguas estrangeiras caracteriza-se como atividade educacional para aplicação da imunidade tributária (art. 150, VI, c, da Constituição). A distinção relevante para fins de aplicação da imunidade tributária é o conceito de 'atividade assistencial', isto é, a intensidade e a abrangência da prestação gratuita ou altamente subsidiada do ensino da língua inglesa a quem necessitar." (RMS 24.283-AgR-segundo, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 21-9-2010, Segunda Turma, *DJE* de 8-10-2010.)

---

[1] "Art. 146. Cabe à lei complementar:
(....);
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;"
[2] Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:(...)
§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.
[3] REPERCUSSÃO GERAL – ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – IMUNIDADE – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Admissão pelo Colegiado Maior.
[4] Apud - PAULSEN, L. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Esmafe, 2013. páginas 680/681 – Martins, Ives Gandra da Silva. Imunidade de Instituições sem Fins Lucrativos Dedicadas à Previdência a Assistência Social – RDDT 94/64 e 66-67, jul/03.
[5] TJMG, AC 1.0000.00.273832-6/000 – 4a CC, Des. Rela. Almeida Melo, DJ 26.11.2002.
[6] BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2004. pág. 178.
[7] § 1o do artigo 9º tem a seguinte redação: "O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes cabia reter na fonte, e não dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações por terceiros.
[8] BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2004. pág. 178.
[9] COELHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. "A imunidade Tributária da Caixa de Assistência da Ordem dos Advogados-MG". **Revista Dialética de Direito Tributário** – RDDT n. 172. 2010. Pág. 160.
[10] PAULSEN, L. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Esmafe, 2013. Pág. 265.

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:
I - guerra externa, ou sua iminência;
II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;
III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.
Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

AUTOR
Guilherme Broto Follador

Como observa HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, "O tratamento constitucional dado aos empréstimos compulsórios, na CF/88, é ligeiramente distinto deste veiculado no CTN e, naturalmente, sobre ele deve prevalecer"[1].

Em primeiro lugar, ao contrário do CTN, a Constituição não alude, nem mesmo lateralmente, à possibilidade de instituir-se empréstimo compulsório em "... conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo", de modo que o inciso III do art. 15 do CTN, se é que tinha amparo enquanto vigentes a Emenda Constitucional nº. 1/1965 e a Constituição de 1967, é, hoje, indubitavelmente, letra morta no ordenamento jurídico nacional.

Em segundo lugar, para além das hipóteses contempladas no CTN – calamidade pública e guerra externa ou sua iminência (CF, art. 148, I)[2] – a Constituição também possibilita a instituição de empréstimo compulsório quando necessário para fazer frente a "investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional" (CF, art. 148, II).

Para ambas as hipóteses de empréstimo compulsório, exige-se lei complementar, que defina todos os critérios da regra-matriz do tributo. No caso do empréstimo de investimento (CF, art. 148, II), exigem-se tanto o respeito à anterioridade nonagesimal quanto à anterioridade genérica; no caso do empréstimo emergencial (CF, art. 148, I), não há exigência de respeito a qualquer das anterioridades (CF, art. 150, §1º).

Importante observar que as situações que abrem ensejo à instituição do tributo, "Por serem um *prius* em relação à competência... não poderão integrar a norma impositiva...". Isto é, "Não seria legítima, *v.g.*, a instituição de uma lei que, num

contexto de normalidade, instituísse um empréstimo compulsório condicionando a sua incidência à ocorrência de uma das situações autorizadoras”[3]. A competência só surge diante da presença da situação de fato que autoriza a instituição do tributo. Pela mesma razão, a competência exaure-se tão logo cessam as causas que fundamentaram a sua instituição, fulminando, também, prospectivamente, a validade do tributo que acaso tenha sido criado.

O empréstimo compulsório, conquanto singularizado pela “compulsoriedade”, continua a ser “empréstimo”, razão pela qual remanesce a exigência de “... identidade do objeto das prestações recíprocas...”, que “... é indissociável da significação jurídica e vulgar do vocábulo empregado”[4]. A devolução deve ser feita, pois, no prazo razoavelmente fixado pela lei e pelo mesmo meio em que feito o pagamento do tributo. Se não houver prazo para a restituição do tributo, a lei que o instituiu será inválida; se a lei previr meio de restituição diverso daquele utilizado para o pagamento do tributo, também será considerada inválida nesse ponto, devendo-se determinar a restituição em pecúnia, ou pelo mesmo meio em que o tributo houver sido pago[5]. Do contrário, segundo REGINA HELENA COSTA, configurar-se-á confisco[6].

Trata-se o empréstimo compulsório, finalmente, de um tributo finalístico, cujo produto da arrecadação deverá estar afetado ao atendimento da despesa que gerou sua instituição; do contrário, será inconstitucional, a menos que se encaixe em outra espécie tributária e respeite os requisitos a ela correlatos.

---

[1] **Código Tributário Nacional: Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 146.

[2] Segundo AMÉRICO LOURENÇO MASSET LACOMBE, o empréstimo compulsório de guerra somente será válido se a declaração da guerra (ou o estado de guerra, ainda não declarado) for decorrente de “agressão estrangeira”, nos termos do art. 84, XIX, da CF. Para o autor, “A guerra de conquista continua inconstitucional e não pode validar a instituição de empréstimo compulsório”. Também de acordo com o autor, a “calamidade pública” “... deve consistir num infortúnio causado pela natureza”, sendo que, para a validade do tributo, tal estado deve ser regularmente decretado – *Artigos 6º a 15.In* PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coord.) **Comentários ao Código Tributário Nacional** 2ª ed. São Paulo: MP. 2008, p. 147.

[3] VELLOSO,Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 80.

[4] BRASIL. Supremo Tribunal Federal.**Recurso Extraordinário nº. 121.336**. Pleno. Relator Min. Sepúlveda Pertence. DJU de 26/06/92. Idêntico entendimento se deu quanto ao empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis, cujo veículo normativo instituidor previa a restituição em quotas do Fundo Nacional do Desenvolvimento – BRASIL. Supremo Tribunal Federal.**Recurso Extraordinário nº. 175.385-SC.** Pleno. Relator Min. Marco Aurélio. DJU de 24/02/95. Segundo ANDREI PITTEN VELLOSO, “A única exceção em que se permitiu outra modalidade de restituição foi no caso do empréstimo compulsório em favor da

Eletrobrás, instituído pela Lei 4.156/62, tendo em vista que foi recepcionado expressamente...” pelo ADCT – **Constituição Tributária Interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007, p.79.
[5] Como observa HUGO DE BRITO MACHADO, “... em face da vigente Constituição, que consagra o princípio da moralidade administrativa... não se pode admitir... empréstimo compulsório cujo resgate prometido deva ser feito mediante a entrega, ao contribuinte, de títulos da dívida pública, como ocorreu como empréstimo compulsório instituído no governo do Presidente José Sarney” – Comentários ao **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003, v. I, p.249.
[6] Comentários aos arts. 1º a 15. In FREITAS, Vladimir Passos de (coord). **Código Tributário Nacional Comentado**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 66.

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

AUTOR
Isabel Vieira

Os impostos são tributos não vinculados, ou seja, independemde uma contraprestação do Estado para serem exigidos. Isto significa que, para o nascimento da obrigação tributária relativa aos impostos, basta que o contribuinte aja em conformidade com a situação descrita em lei como fato gerador.

> Impostos (art. 145, I, da CF) são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a capacidade contributiva deste (HARADA, 2011, p. 311)[1].

Nesse sentido, há a chamada subsunção do fato à norma, isto é, o contribuinte pratica uma ação, descrita em lei como fato gerador de determinado imposto e, a partir de então, torna-se devedor do Estado.

Os impostos, diferentes das taxas e das contribuições de melhoria, não exigem que seus valores tenham destinação específica. Toda a receita decorrente da cobrança de impostos destina-se às despesas públicas de forma geral, quais sejam: educação, saúde, segurança, limpeza etc. É o chamado *Princípio da Não vinculação ou Princípio da não afetação.*

Note-se que para que o Estado exija do contribuinte o pagamento de taxa ou de contribuição de melhoria, deve praticar alguma ação determinada, efetivar

uma prestação de serviço, ou obra, a qual necessite de recursos próprios para seu financiamento. No caso dos impostos não. Independentemente de o Estado praticar alguma ação em favor do contribuinte, havendo a ocorrência de um fato que se encaixe a hipótese de incidência de determinado imposto, gera a obrigação tributária. Diz-se que nas taxas e contribuições de melhoria o Estado age e o contribuinte paga. Nos impostos o contribuinte age e o contribuinte paga.

> Os tributos são instituídos e logo cobrados porque um fato do contribuinte, indicador da capacidade econômica, independentemente de qualquer atuação estatal a ele referida, é tomado como *fato gerador* do tributo ou, ao contrário, porque uma atuação do Estado, específica, especial, referida ao contribuinte, é eleita como fato gerador deste. Assim sendo, se o legislador escolher a r*enda ou a propriedade de imóveis rurais ou urbanos* para ser o fato gerador do tributo (melhor seria dizer fato jurígeno), temos um tributo desvinculado de qualquer atuação estatal, específica, especial, referida à pessoa do contribuinte, titular de renda ou da propriedade. Estes fatos, renda e patrimônio imobiliário, são escolhidos pelo legislador porque representam signos presuntivos da capacidade contributiva das pessoas físicas e jurídicas, as quais, por isso mesmo, devem contribuir para manter o Estado e suas funções, em prol da sociedade toda. A este tipo de tributo, a esta espécie tributária, baseada na capacidade econômica do contribuinte-pagante, tanto a escola tricotômica quanto a dicotômica chamaram e chamam de *imposto*. (COÊLHO, 2005, p.474)[2].

De modo exemplificativo, cita-se o IPVA – Imposto sobre propriedade de veículo automotor. O contribuinte de tal imposto, mesmo estando em dia com suas obrigações para com o fisco, não tem direito de exigir que os valores pagos a título do IPVA sejam destinados à manutenção de estradas e rodovias. A receita do IPVA será mantida em uma conta única do Estado (junto com as demais receitas estatais), o qual tem a responsabilidade de destinar recursos às necessidades coletivas conforme suas diretrizes orçamentárias e em consonância com a lei.

Em conformidade com tal dispositivo, tem-se o artigo 167 da Constituição Federal, o qual assim dispõe:

> Art. 167. São vedados: (...) IV – a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas, a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2°, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8°, bem como o disposto no §4° deste artigo.

Note-se que o próprio artigo 167 da Constituição Federal prevê situações em que a receita de impostos deverá ter uma destinação específica. É o que ocorre,

por exemplo, com a divisão dos valores arrecadados com impostos federais (IR e ITR) e impostos estaduais (ICMS e IPVA) entre os Municípios (art. 158).
Isso ocorre para que as despesas públicas de primeira necessidade (saúde, educação e desenvolvimento regional e social) tenham prioridade quando da divisão orçamentária pelos órgãos federativos.

JULGADO

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUINTE DO IPTU. CONTRA-PRESTAÇÃO DO ESTADO AO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CONCEITOS DE CONTRIBUINTE E CONSUMIDOR. EQUIPARAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR. INAPLICABILIDADE IN CASU. 1. Os impostos, diversamente das taxas, têm como nota característica sua desvinculação a qualquer atividade estatal específica em benefício do contribuinte. 2. Consectariamente, o Estado não pode ser coagido à realização de serviços públicos, como contraprestação ao pagamento de impostos, quer em virtude da natureza desta espécie tributária, quer em função da autonomia municipal, constitucionalmente outorgada, no que se refere à destinação de verbas públicas. 3. A relação de consumo não guarda semelhança com a relação tributária, ao revés, dela se distancia, pela constante supremacia do interesse coletivo, nem sempre encontradiço nas relações de consumo. 4. O Estado no exercício do jus imperii que encerra o Poder Tributário subsume-se às normas de Direito Público, constitucionais, complementares e até ordinárias, mas de feição jurídica diversa da do Código de Defesa do Consumidor. Sob esse ângulo, o CTN é lex specialis e derroga a lex generalis que é o CDC. 5. Recurso Especial Desprovido. (STJ. REsp 478958/PR. 1T. Rel. Min. Luiz Fux. J. 24.06.2003).

---

[1] HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
[2] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Art. 17. Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas.

AUTOR
Isabel Vieira

O Sistema Tributário Nacional é taxativo em se tratando de espécies de impostos, isto é, há um rol de impostos descritos no CTN e na própria Constituição Federal,

sendo que não é possível, aos entes federativos, acrescentar espécies além das descritas nos referidos dispositivos legais.

> Nessa toada, afirma-se que a Constituição Federal prevê, de modo taxativo ou numerus clausus, as listas de impostos federais, estaduais e municipais. Entretanto, com maior rigor, pode-se afirmar que a lista de situações materiais que ensejam a incidência de impostos da União não é taxativa, em face da possibilidade do exercício da competência residual (art. 154, I, CF) (SABBAG, 2013, p. 414.)[1].

Importante mencionar o fato de que os impostos de competência da União são exceção com relação à taxatividade de espécies, pois há a permissão constitucional de, mediante lei complementar, instituir impostos não descritos no CTN ou CF, desde que não utilizem o mesmo fato gerador ou base de cálculo destes.

Há ainda, no artigo 154, II, da CF, a possibilidade de a União instituir impostos extraordinários, na iminência ou no caso de guerra externa. Tais impostos extraordinários não seguem a regra da não utilização do mesmo fato gerador ou base de cálculo de outros impostos já existentes, podendo utilizar-se destes para sua instituição. Isso significa dizer que, no caso de guerra externa, a União poderá, por exemplo, instituir um Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), sem ferir o pacto federativo e a divisão de competências tributárias.

> Não causa repulsa que o imposto extraordinário de guerra – estando em recesso o Congresso Nacional, e somente nessas circunstâncias – venha a ser instituído por medida provisória. Aqui, como no caso dos “empréstimos compulsórios emergenciais” (impostos restituíveis), *a urgência e a relevância* autorizam o presidente. Sim, porque os compulsórios exigem lei complementar, e o extraordinário de guerra, lei ordinária para serem instituídos. De resto, somente nestes dois casos tem cabimento medida provisória em matéria fiscal. Cabimento virtual e casuístico. A invasão da competência de estados e municípios é permitida em caso de guerra (COÊLHO, 2005, p. 383)[2].

É a chamada competência privativa e residual da União, a qual, no entanto, tem suas peculiaridades descritas no artigo 154 da CF e deve ser utilizada em situações específicas.

PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. BITRIBUTAÇÃO POR IDENTIDADE DE BASE DE CÁLCULO COM O ITR. TEMA CONSTITUCIONAL.

1. Não merece conhecimento o recurso especial que aponta violação ao art. 535, do CPC, sem, na própria peça, individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula n. 284/STF.

2. O acórdão proferido pela Corte de Origem afastou a exigibilidade da contribuição sindical rural por considerar que sua base de cálculo é idêntica à do ITR, havendo bitributação constitucionalmente vedada pelo art. 154, I, da CF/88, além de violar o princípio da anualidade. Tais temas fogem à competência deste STJ em sede de recurso especial. Procedentes: REsp. n. 755.741/SP Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em12.6.2007; REsp. n. 884.960/SP, Segunda Turma, Rel. Min. HumbertoMartins, julgado em 15.3.2007; REsp. n. 733.860/SP, Segunda Turma,Rel. Min. Castro Meira, julgado em 19.10.2006.

3. Recurso especial não conhecido. (STJ. REsp 1325558SP. T2. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. J. 14.08.2012).

TRIBUTÁRIO. ISTR. TRANSPORTE DE BENS DO PRÓPRIO PROPRIETARIO DO VEÍCULO TRANSPORTADOR. INCONSTITUCIONALIDADE DO DISPOSTO NO INCISO III DO ART. 3. DO DECRETO-LEI N. 1.438, NA REDAÇÃO DADA PELO DECRETO-LEI N. 1.582/77. DISPONDO O INCISO III DO ART. 3. DO DECRETO-LEI N. 1.438/75, NA REDAÇÃO QUE LHE DEU O DECRETO-LEI N. 1.582/77 QUE INCIDE O IMPOSTO PREVISTO NO ,CAPUT' DAQUELE ARTIGO, SOBRE O TRANSPORTE RODOVIARIO DE MERCADORIAS OU BENS PROPRIOS DESTINADOS A COMERCIALIZAÇÃO OU INDUSTRIALIZAÇÃO POSTERIOR, AMPLIOU O FATO GERADOR DESTE IMPOSTO PARA ABRANGER TAMBÉM A EXECUÇÃO DE TAL SERVIÇO, JÁ QUE NÃO CABE CONSIDERAR-SE COMO HAVENDO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NO TRANSPORTE DE BENS EM VEICULOS DO PRÓPRIO PROPRIETARIO DE TAIS BENS. ASSIM, ENTRANDO EM CHOQUE COM O QUE A RESPEITO DISPÕE O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, E HAVENDO INVASAO DE COMPETÊNCIA PELA LEGISLAÇÃO ORDINARIA EM MATÉRIA QUE SÓ PODERIA SER DISCIPLINADA POR LEI COMPLEMENTAR, E DE SE DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DO MENCIONADO INCISO III, DO ART. 3. DO ALUDIDO DECRETO-LEI.

(RE 101083, Relator(a): Min. ALDIR PASSARINHO, Segunda Turma, julgado em 24/04/1984, DJ 22-06-1984 PP-10136 EMENT VOL-01341-04 PP-00754).

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ADICIONAL DE INDENIZAÇÃO DO TRABALHADOR PORTUÁRIO AVULSO. ATP. DECRETO 1.035/1993. ACÓRDÃO QUE CLASSIFICA O TRIBUTO COMO IM-

POSTO RESIDUAL. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR PARA INSTITUIÇÃO DE IMPOSTOS RESIDUAIS (ARTS. 149, 195 E 154, I DA CONSTITUIÇÃO). RAZÕES DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO E DE AGRAVO REGIMENTAL VOLTADAS A DISPOSITIVOS DIVERSOS (ARTS. 5º, II, 145, I E II E 146, III DA CONSTITUIÇÃO). IMPOSSIBILIDADE DE PROVIMENTO DOS RECURSOS. ESPECIFICAÇÃO DE SUJEITOS PASSIVOS. RESPONSÁVEIS. INCOMPATIBILIDADE DE DECRETO COM A LEI DE REGÊNCIA. FUNDAMENTO INFRACONSTITUCIONAL SUFICIENTE. 1. Esta Corte já definiu a diferenciação entre lei complementar de normas gerais em matéria tributária e lei complementar para instituição de tributo. Precedentes. 2. O art. 146, III da Constituição, invocado pela parte-agravante, refere-se ao campo reservado às normas gerais em matéria tributária. 3. Em sentido diverso, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região examinou a regra-matriz do tributo para concluir que não se tratava de contribuição destinada ao custeio de seguridade social ou de interesse de categoria profissional específica. Segundo o Tribunal de origem, tratava-se de imposto residual, ao qual se aplica o art. 154, I da Constituição. Assim, se direta e existente fosse, a violação constitucional dar-se-ia em relação aos dispositivos que versam sobre a reserva de lei complementar para instituir tributo, e não à reserva de lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria tributária. 4. O acórdão recorrido contém fundamento suficiente, infraconstitucional, referente à extrapolação causada pelo decreto aos limites impostos por lei na especificação de sujeitos passivos (responsáveis). Inviabilidade de reversão no recurso extraordinário, tal como aviado. Agravo regimental ao qual se nega provimento.
(RE 351322 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 20/04/2010, DJe-096 DIVULG 27-05-2010 PUBLIC 28-05-2010 EMENT VOL-02403-04 PP-01318 LEXSTF v. 32, n. 378, 2010, p. 243-247)

LEI 8.630/93 INCOMPATÍVEL COM O ART. 154 , I, DA CF, QUE EXIGE LEI COMPLEMENTAR QUANDO SE INSTITUI IMPOSTO DE COMPETÊNCIA RESIDUAL. Ilegalidade do Decreto 1.035/93 que extrapolou o poder regulamentar. Ausência de impugnação dos fundamentos no RE. Debate infraconstitucional. Regimental não provido.
(AI 333820 AgR, Relator(a): Min. NELSON JOBIM, Segunda Turma, julgado em 18/06/2002, DJ 23-08-2002 PP-00095 EMENT VOL-02079-06 PP-01304)

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE TRANSPORTE (ISTR). DECRETO-LEI 1438/75, ARTIGO 3., III, COM A REDAÇÃO DADA PELO DECRETO-LEI 1582/77. INCOMPATIBILIDADE ENTRE O C.T.N. E O INCISO III DO ARTIGO 3. ACIMA REFERIDO, A CARACTERIZAR INVASAO DE COMPETÊNCIA QUE ACARRETA INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO SE TRATA DE IMPOSTO NOVO CRIADO COM BASE NA COMPETÊNCIA RESIDUAL DA UNIÃO NO TERRENO TRIBUTÁRIO, TENDO EM VISTA QUE O FATO GERADOR DELE E A BASE DE CALCULO CORRESPONDEM AOS DE OUTROS IMPOSTOS, OCORRENDO, ASSIM, A VEDAÇÃO CONSTANTE DO PAR-5. DO ARTIGO 18 E DO PAR-1. DO ARTIGO 21, AMBOS

DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO, DECLARADA A INCONSTITUCIONALIDADE DO INCISO III DO ARTIGO 3. DO DECRETO-LEI 1438/75, NA REDAÇÃO QUE LHE DEU O DECRETO-LEI 1582/77. (RE 101339, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 14/03/1984, DJ 08-06-1984 PP-09261 EMENT VOL-01339-04 PP-00705)

---

[1] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
[2] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Art. 18. Compete:
I – à União, instituir, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes;
II – ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, instituir, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios.

AUTOR
Isabel Vieira

O referido diploma legal diz respeito à competência tributária, isto é, ao poder de um ente federado em criar e exigir impostos.

Com relação aos Territórios Federais, segue a regra disposta no artigo 18 da Carta Magna, o qual está inserido no Capítulo sobre a organização política-administrativa do Estado e dispõe que os Territórios Federais integram a União. Portanto, cabe à esta o poder tributário sob os impostos dos Territórios Federais.

O Distrito Federal, por ser um ente diferenciado e sendo vedada sua divisão em Municípios (art. 32 da CF), tem como competência tributária cumulada dos Estados e dos Municípios, sendo, portanto, possível o Distrito Federal legislar e cobrar tanto o ICMS quanto o IPTU, sem haver invasão na competência de outro ente político.

JULGADOS

CONFLITO NEGATIVO DE COMPETÊNCIA. CRIME TRIBUTÁRIO. SONEGA-

ÇÃO DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN). COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO DISTRITO FEDERAL. AUSÊNCIA DAS HIPÓTESES DO ART. 109, IV, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. COMPETÊNCIA DO JUÍZO SUSCITADO.

1. O suposto crime tributário - consistente em sonegação de imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISSQN) - cometido, em tese, por fundação privada em detrimento do Distrito Federal não atrai a competência da Justiça Federal, porquanto ausente qualquer violação a bem, serviço ou interesse da União, de suas autarquias ou empresas públicas.
2. Conflito conhecido para declarar a competência do Juízo da 1ª Vara Criminal da Circunscrição Especial Judiciária de Brasília, o suscitado.
(CC 114.274/DF, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 12/06/2013, DJe 25/06/2013)

PENAL E PROCESSUAL PENAL. CONFLITO NEGATIVO DE COMPETÊNCIA.SONEGAÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO DE COMPETÊNCIA ESTADUAL. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA ESTADUAL. FORO DO LOCAL DA APURAÇÃO DO DÉBITO FISCAL.SÚMULA VINCULANTE 24 DO STJ. COMPETÊNCIA DE TERCEIRO JUÍZO, ESTRANHO AO CONFLITO.

1. Trata-se de Inquérito Policial, instaurado para a apuração da suposta prática de crime contra ordem tributária, previsto na Lei 8.137/90, no qual figura como investigado o representante legal da empresa Rocha e Duran Ltda, que teria colocado à venda de combustível adulterado, sem a incidência do devido ICMS.
2. Conforme disposto no art. 155, II, da Constituição Federal, compete aos Estados e ao Distrito Federal a instituição dos impostos relativos à circulação de mercadorias, e, assim, em face da natureza estadual do tributo, não há se falar em prejuízo a bens, serviços ou interesse da União ou de suas entidades autárquicas ou empresas públicas, consoante disposto no art. 109, IV, da Constituição Federal, configurando-se a competência da Justiça Estadual para processar e julgar o feito.
3. Na forma da jurisprudência, „Compete à Justiça Estadual o processo e julgamento de feito que visa à apuração de possível crime de sonegação fiscal de tributo estadual - ICMS, se não existe elemento indicador de eventual sonegação da „contribuição de reposição de árvores“, cujo recolhimento compete ao IBAMA - a qual seria capaz de atrair a competência da Justiça federal para o processamento e julgamento do feito“ (CC 33.582/MT, Rel. Ministro GILSON DIPP, TERCEIRA SEÇÃO, DJU de 13/05/2002).
4. A jurisprudência da Corte tem admitido a declaração de competência de terceiro juízo, estranho ao conflito (STJ,CC 89387/MT, Rel. Ministro SIDNEI BENETI, SEGUNDA SEÇÃO, DJe de 18/04/2008).
5. Como o processo administrativo para a apuração do débito fiscal foi realizado pela Inspetoria Fiscal de Marília/SP, o foro competente para processar e julgar o presente feito é a Comarca do referido Município, impondo-se, ainda, a verificação, em sendo o caso, da constituição definitiva do crédito tributário, conforme a Súmula

Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal.
6. Conflito conhecido, para declarar competente o Juízo de Direito da Comarca de Marília/SP, juízo estranho ao conflito.
(CC 113.272/SP, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 11/06/2014, DJe 18/06/2014)

Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

AUTOR
Maurício Dalri Timm do Valle e Rosaldo Trevisan

1. O Critério Material do Imposto de Importação

O critério material contém a descrição do comportamento que, se ocorrido em determinadas coordenadas de tempo e de espaço, fará irromper o vínculo jurídico prescrito pelo consequente. É bem verdade que qualquer comportamento é condicionado por tais coordenadas de espaço e de tempo. Entretanto, para a análise do critério material, o chamado núcleo da hipótese, faz-se necessário afastar tais circunstâncias pelo processo da abstração.

1.1 Importar

Quando nos propomos a examinar qualquer dos tributos, devemos, necessariamente, partir da análise dos enunciados prescritivos de estatura constitucional. O Texto Constitucional prescreve, em seu art. 153, I, competir à União instituir imposto sobre a "i*mportação de produtos estrangeiros*". Da leitura do mencionado enunciado podemos concluir que o núcleo da hipótese de incidência do Imposto de Importação é importar, entendendo por *importar "portar para dentro*" ou "*trazer para dentro*".[1]

O Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), por sua vez, estabelece, em seu art. 19, que "*O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional*". Outro diploma "legal" tratava, antes do advento da Constituição atual, do Imposto sobre Importações de produtos estrangeiros. Trata-se do Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1966, em cuja redação original de seu art. 1º constava que o "*...impôsto de importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional" (sic)*.

No âmbito aduaneiro, importar significa trazer para dentro do território aduaneiro. Vê-

se, assim que o critério material tem intrínseca ligação com o espacial. O vocábulo 'importação' pressupõe não apenas uma introdução, mas uma *introdução em um território aduaneiro*.[2]

Se está claro que o verbo que compõe o critério material do Imposto de Importação é *importar*, resta-nos, agora, identificar o seu complemento.

1.2 Mercadoria

A primeira controvérsia diz respeito à utilização das palavras *produto* (na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional) e *mercadoria* (no Decreto-Lei n. 37/1966) como complemento do verbo importar. Sobre o assunto, há basicamente duas correntes: uma que entende incidir o imposto de importação somente sobre produtos que sejam importados com destinação comercial e outra que sustenta que o termo 'mercadoria' empregado no Decreto-Lei n. 37/1966 abarca bens que não sejam destinados ao comércio.

A primeira corrente, entende que, na Constituição de 1967[3], o termo *produto* foi usado em sua acepção vulgar (bem móvel e corpóreo), enquanto que a palavra *mercadoria* foi tecnicamente usada (bem móvel e corpóreo destinado ao comércio), e que a disposição do art. 19 do Código Tributário Nacional (artigo que disciplina matéria reservada à lei ordinária) foi revogada pelo art. 1o do Decreto-Lei n. 37/1966 (que, apesar de entrar em vigor na mesma data do Código, foi publicada posteriormente a este)[4], concluindo que está fora do universo de incidência do imposto de importação a introdução de produtos não destinados ao comércio.

Em sentido oposto, a segunda corrente afirma que o termo mercadoria empregado pelo no Decreto-Lei n. 37/1966 não teve o escopo de restringir a incidência do imposto de importação aos bens destinados ao comércio, pois a própria lei assinala que são tributados "*bens que certamente não são mercadorias, como roupas e objetos pessoais de passageiros e bens de capital para uso de quem realiza a importação*".[5]

Entendemos, em apoio à orientação majoritária, que o termo mercadoria, no Decreto-Lei n. 37/1966, não teve a intenção de distanciar-se do comando constitucional, nem do preceito estabelecido no Código Tributário Nacional. Apesar do texto do Decreto-Lei n. 37/1966 (e, em geral, de toda a legislação aduaneira brasileira) não ter adotado exclusivamente o termo mercadorias, às vezes apresentando como sinônimos a ele os termos *bens* (*v.g.* art. 106) e *produtos*, são diversos os artigos de tal lei em que seria incoerente ou incompreensível que *mercadorias* se referisse restritivamente a bens destinados à atividade comercial.[6]

Ademais, o termo *mercadoria* é de emprego internacional no Direito Aduaneiro para

designar inclusive bens que, embora suscetíveis de comércio, não se destinem, em uma operação específica, à comercialização.

Concluímos, assim, que o emprego não uniforme dos termos *mercadorias, bens e produtos* no Decreto-Lei n. 37/1966 (alastrando-se por toda a legislação aduaneira), embora traga certo prejuízo à interpretação, por si só não obstaculiza a incidência do imposto de importação sobre produtos importados com finalidades não comerciais.

1.3 De Origem Estrangeira

Tanto a Constituição Federal quanto o Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei n. 37/1966, ao tratarem da incidência do imposto de importação, referem-se a mercadoria estrangeira. Cabe, assim, indagar se os textos se referem a mercadoria de *origem* estrangeira ou de *procedência* estrangeira. A resposta a tal indagação tem como consequência a incidência ou não do imposto na reimportação de mercadorias nacionais ou nacionalizadas[7], exportadas a título temporário, e na importação de mercadorias desnacionalizadas exportadas a título definitivo.

É preciso destacar preliminarmente uma relevante distinção existente na designação das operações de comércio exterior: só se pode *importar* mercadoria *estrangeira ou desnacionalizada*, da mesma forma que só se pode *exportar* mercadoria *nacional ou nacionalizada*. Quando se envia ao exterior mercadoria não nacionalizada, a operação recebe o nome de *reexportação*[8]. Na mesma linha, quando aqui se introduz mercadoria nacional ou nacionalizada procedente do exterior, a operação é denominada de *reimportação*.

Apesar de as definições internacionalmente adotadas serem sensivelmente diferentes[9], o Decreto-Lei n. 37/1966[10] e seu regulamento[11] sempre associam a reimportação a uma exportação não definitiva, e a reexportação a uma importação não definitiva.

Nesse contexto, não se pode interpretar que a expressão *produto estrangeiro*, utilizada na Constituição Federal (art. 153, I) e no Código Tributário Nacional (art. 19), e sua variante (*mercadoria estrangeira*) utilizada no art. 1o do Decreto-Lei n. 37/1966 (com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988) abarquem produtos/ mercadorias 'desnacionalizados/as'. Se há uma distinção entre a mercadoria *nacional e a nacionalizada*, também existe uma diferença entre a mercadoria estrangeira e a desnacionalizada (a diferença, em ambos os casos, é a *origem*[12] da mercadoria). Seguindo-se o raciocínio, se a Constituição Federal dispôs que o imposto de exportação incide sobre produtos *nacionais ou nacionalizados* (art. 153, II) e que o imposto de importação incide sobre produtos *estrangeiros* (art. 153, I), é de se concluir que ficaram fora do universo de incidência deste imposto os produtos *desnacionalizados* (ou seja, aqueles que, apesar de procedentes do exterior, foram

efetivamente fabricados no Brasil, segundo as regras de origem aplicáveis).[13]

No texto original da Constituição Federal de 1946 (art. 15, I: "compete à União decretar impostos sobre importação de mercadorias de procedência estrangeira"), bastava que a mercadoria fosse procedente do exterior para que houvesse a incidência. Contudo, na alteração promovida pela Emenda Constitucional no 18, de 1965 (art. 7o, I), e nas Constituições Federais de 1967 (art. 22, I) e 1988 (art. 153, I), o critério adotado foi o da origem.

O Decreto-Lei n. 37/1966, assim, ao dispor em seu art. 93 que seria considerada estrangeira, para efeito de incidência do imposto de importação, a mercadoria nacional ou nacionalizada reimportada, quando houvesse sido exportada sem observância das condições relativas ao regime de exportação temporária[14], revelava-se inconstitucional. E a inconstitucionalidade foi declarada incidentalmente no julgamento do RE no 104.306-7/SP.

Após a declaração de inconstitucionalidade, o presidente do Senado Federal publicou a Resolução no 436, de 5 de dezembro de 1987 (publicada no Diário Oficial da União de 18/12/1987), suspendendo a execução do art. 93 do Decreto-Lei n. 37/1966. Entretanto, alguns meses após a suspensão da execução por inconstitucionalidade, foi publicado o Decreto-Lei no 2.472, de 1988, que, ao inserir um § 1º ao art. 1º do Decreto-Lei n. 37/1966[15], novamente alargou a definição de *estrangeira*, afirmando que: "*para fins de incidência do imposto, considerar-se-á também estrangeira a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada, que retornar ao País, salvo se [...] por [...] fatores alheios à vontade do exportador*". Tal dispositivo, que parece fazer uma interpretação a contrario sensu das disposições do art. 11 do Decreto-Lei no 491, de 5/3/1969 (*"não constitui fato gerador do imposto de importação [...] a reimportação de produtos nacionais que retornem ao País [...] por [...] fatores alheios à vontade do exportador"*), possui um teor muito assemelhado ao art. 93, declarado inconstitucional.[16]

Entendemos, assim, que não incide o imposto de importação no retorno, no mesmo estado, ao Brasil, de mercadoria nacional ou nacionalizada exportada a título definitivo. Como o critério adotado na Constituição Federal de 1988 é a origem (e não a procedência), concluímos que também na reimportação de mercadoria exportada a título temporário que descumpra os prazos de concessão do regime não incide o imposto de importação.[17]

Há que se destacar, no entanto, a existência de situações excepcionais, como a exportação temporária para aperfeiçoamento passivo, na qual a tributação do bem que retornará/ingressará ao/no país recebe tratamento diferenciado (art. 455 do Regulamento Aduaneiro de 2009), e que demandaria discussão mais aprofundada.

Assim, na companhia abalizada de diversos juristas[18] que se dedicaram ao tema, afirmamos que *o imposto de importação incide sobre mercadoria de origem estrangeira*.

2. Critério Espacial

As coordenadas de espaço estabelecidas pelo legislador como local em que, se se concretizar o comportamento presente no núcleo da hipótese de incidência tributária, nascerá a relação jurídica prescrita pelo consequente normativo, chamam-se critério espacial.

Como afirmamos, o verbo do critério material, importar (trazer para dentro), possui intrínseca ligação com o critério espacial, pois é impossível efetivar-se uma importação sem ingresso de mercadoria. Contudo, cabe indagar: ingresso em que local? Em resposta, indicamos que, no âmbito internacional, consolidou-se que importação consiste na *introdução de mercadorias em um território aduaneiro*.

No Brasil, o Código Tributário Nacional (art. 19) e o Decreto-Lei n. 37/1966 (art. 1º) estabelecem que o *fato gerador* do imposto de importação é a *entrada da mercadoria no território nacional*. O Regulamento Aduaneiro dispõe que o “território aduaneiro compreende todo o território nacional” (art. 2º) e que “o fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro” (art. 72).

2.1 Território aduaneiro

O território é local onde os Estados exercem sua jurisdição geral (legislativa, administrativa e jurisdicional) e exclusiva (sem concorrência, detendo o monopólio do uso legítimo da força pública).[19] A noção de território é, assim, jurídica e não geográfica.[20]

Nosso território nacional, por exemplo, em sua porção marítima (mar territorial), estende-se até doze milhas náuticas do litoral, de acordo com o art. 1º da Lei no 8.617/1993, que reflete o acordado pelo Brasil em âmbito internacional (por meio da Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar).[21]

O texto do Decreto-Lei n. 37/1966 leva ao entendimento de que território nacional e território aduaneiro são exatamente a mesma coisa. Veja-se, por exemplo, o art. 33, que afirma que “a jurisdição dos serviços aduaneiros se estende por todo o *território aduaneiro*, e abrange: I - zona primária [...]; e II - zona secundária, compreendendo a parte *restante do território nacional*” (grifo nosso)[22]. Tal excerto nos revela ainda que o Brasil adota a definição de território aduaneiro (território no qual se aplica plenamente a legislação aduaneira[23]) constante do Anexo Geral da Convenção de Kyoto revisada (embora não seja, ainda, signatário de tal convenção).[24]

Se a jurisdição aduaneira realmente se estende por todo o território aduaneiro, como

afirma o citado art. 33, ter-se-ia que reconhecer que o território aduaneiro é maior que o território nacional, porque a Aduana brasileira possui jurisdição, por exemplo, sobre as áreas de controle integrado sediadas em território estrangeiro, na região fronteiriça do Brasil com outro Estado Parte do Mercosul, conforme o Acordo de Alcance Parcial para a Facilitação do Comércio no 5, conhecido como Acordo de Recife.[25] Pode-se citar ainda como exemplo de ação aduaneira extraterritorial a fiscalização preventiva prevista no art. 33 da Convenção de Montego Bay e no art. 5o da Lei no 8.617, de 1993, em zona contígua ao mar territorial (de doze a vinte e quatro milhas náuticas do litoral).[26]

Do exposto, conclui-se que a criação de *enclaves* (locais, no exterior, nos quais se permita a aplicação da legislação aduaneira brasileira) ou *exclaves* (locais, no Brasil, onde se aplique a legislação aduaneira de algum outro país), ambas efetivadas somente por meio de *tratados internacionais*, gera *distinções entre o território nacional e o território aduaneiro.*

Entenda-se, assim, que o texto do Decreto-Lei n. 37/1966, no que iguala o território nacional ao território aduaneiro, está sendo mitigado a cada tratado internacional que o Brasil celebra sobre extensão de sua jurisdição aduaneira a território estrangeiro ou permissão do exercício de jurisdição aduaneira estrangeira em território nacional. Por consequência, a fórmula adotada pelo art. 2º do Regulamento Aduaneiro, de que o território aduaneiro *compreende* o território nacional não pode ser tida como correta.[27]

Assim, entendemos ser o *território aduaneiro* (e não o território nacional) o *critério espacial da hipótese de incidência do imposto de importação*, pois uma mercadoria ingressada em uma área de controle integrado, por exemplo, ainda não está em solo nacional, embora já haja ocorrência da hipótese de incidência do imposto de importação, conforme pactuado no Acordo de Recife e em seus protocolos adicionais.[28]

A adoção do critério *entrada no território aduaneiro* não conflita com a legislação pátria (pois tanto o Código Tributário Nacional quanto o Decreto-Lei n. 37/1966 podem ser alterados por tratados internacionais regularmente incorporados a nosso ordenamento jurídico), e mostra-se em consonância com a construção jurídica de uma união aduaneira em gestação.[29]

Estabelecidas as distinções entre as expressões *território nacional* e *território aduaneiro*[30], e revelada nossa inclinação pela utilização desta, passemos a uma questão mais debatida no meio acadêmico e judicial: a especificação do critério espacial da hipótese de incidência do imposto de importação, tendo em vista a impossibilidade de a entrada no território aduaneiro ser identificada a contento com

um critério temporal.

Como alerta CARVALHO,

> Há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional. É uma opção do legislador. Aquilo que de real encontramos, no plano do direito positivo brasileiro, é uma dose maior ou menor de esmero na composição dos critérios espaciais, de tal modo que alguns são elaborados com mais cuidado que outros. [...]. Como efeito, temos impostos, como o de *importação*, em que o acontecimento apenas se produz em pontos predeterminados, chamados de *repartições alfandegárias*, e de número reduzido, levando-se em conta as dimensões do território nacional. Demora-se aqui o legislador, especificando as *localidades habilitadas a receber os bens importados*, ocasião em que procede com mais empenho no preparo do *critério espacial* da hipótese tributária. (grifos nossos)[31]

De fato, o Decreto-Lei n. 37/1966 estabelece, no já citado art. 33, que o território aduaneiro se divide em *zona primária* (as áreas demarcadas pela autoridade aduaneira nos portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados) e *zona secundária* (o restante do território). Com base no art. 34 do Decreto-Lei n. 37/1966, o Regulamento Aduaneiro estabeleceu, em seu art. 8o, que "s*omente nos portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados poderá efetuar-se a entrada [...] de mercadorias procedentes do exterior [...]*".

Assim, poderíamos, a *priori*, afirmar que a "zona primária" (que PAULO DE BARROS CARVALHO designou genericamente como repartições alfandegárias) constituiria uma coordenada específica para efeito de incidência do imposto de importação, no território aduaneiro, pois tais locais constituiriam "pontos de entrada", em geral, necessários.

Mas o tomaríamos com a consciência de que as exceções (que demandariam aprofundamento incompatível com a delimitação destes comentários) avolumam-se, pois há mercadorias para as quais existe incidência mesmo sem passagem por zona primária (por exemplo, a importação mercadorias conduzidas por linhas de transmissão ou por dutos, ligados ao exterior - parágrafo único do art. 8º do Regulamento Aduaneiro; as mercadorias introduzidas irregular ou clandestinamente, que não sejam localizadas, ou tenham sido consumidas ou revendidas – art. 1º, § 4º, III do Decreto-Lei n. 37/1966; e as extraviadas/presumidamente entradas – art. 1º, § 2º do Decreto-Lei n. 37/1966); ou ainda mercadorias para as quais se registra a

declaração de importação (e se recolhe o imposto de importação) antes mesmo da chegada ao território aduaneiro. Daí a necessidade de tecer breves considerações sobre o entrelaçamento dos critérios espacial e temporal.

2.2. Relação com o critério temporal

A questão da determinação do critério espacial muitas vezes se mistura com a discussão do critério temporal da hipótese de incidência do imposto de importação, principalmente pelo fato de o legislador ter diferenciado o critério temporal de acordo com o tipo de operação (data do registro da declaração de importação, no caso de despacho para consumo, ou data da entrada da mercadoria no território aduaneiro, nos demais casos). Assim, dependendo do critério temporal sobre o qual se esteja falando, pode-se chegar a diferentes critérios espaciais.[32]

ANDRÉ PARMO FOLLONI, por exemplo, adota como critério espacial da hipótese de incidência do imposto de importação o ambiente virtual do Siscomex[33], fazendo referência ao critério temporal vinculado ao despacho para consumo (registro da declaração de importação).[34] É de se destacar, contudo, que nem toda declaração de importação é registrada no Siscomex[35], e que há casos (como a entrada presumida e a introdução clandestina) em que o registro da declaração de importação não se revela como critério temporal da hipótese de incidência do imposto de importação. Acrescentem-se as considerações de LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, ao discutir a chamada 'coordenada específica' do critério espacial:

Quanto à necessidade de que o veículo estrangeiro vá até uma repartição aduaneira da zona primária (*ou de que o importador registre uma declaração*) para, então, registrar-se o momento em que se deu a entrada no território nacional, ressalte-se que os critérios para determinar o instante em que se considera realizado o fato jurídico tributário compõem o elemento temporal da norma de incidência tributária, [...] e não o elemento espacial. (acréscimo em itálico nosso)[36].

Em sua obra mais recente, a autora revê o posicionamento, concluindo que o critério espacial do imposto de importação "é conformado pelas regiões sob controle aduaneiro, denominadas zonas primárias, situadas em qualquer parte do território aduaneiro".[37]

O critério espacial que adotamos (*território aduaneiro*), no entanto, presta-se à harmonização com todas as configurações do critério temporal, o que não logram fazer as coordenadas referentes à repartição aduaneira ou *zona primária* (pois há diversas hipóteses legais de incidência para mercadoria não ingressada por zona primária), a *território nacional* (pois uma declaração simplificada de importação em formulário, registrada em área de controle integrado localizada em território argentino, enseja, conforme acordado internacionalmente, a incidência do imposto

de importação), e ao *ambiente virtual do Siscomex* (pois há vários tipos de declaração de importação que sequer utilizam tal sistema para registro).

3 Critério Temporal

O critério temporal é aquele no qual se encontram as coordenadas de tempo, em que, se ocorrer o fato descrito no critério material, irromperá a relação jurídica prescrita pelo consequente. Critério de fundamental importância, pois, é o que permite a identificação do preciso instante em que nasce o vínculo jurídico que liga o sujeito ativo e o sujeito passivo numa relação de direitos e deveres.

Municiados pelos ensinamentos advindos dos mestres das disciplinas tributária e civil, passamos a analisar especificamente o critério temporal do imposto de importação, sem dúvidas o mais discutido nas obras jurídicas e nos tribunais.

E as discussões iniciam com o possível conflito entre os textos que apontam como *fato gerador do imposto de importação a 'entrada da mercadoria/do produto no território nacional'* (art. 19 do Código Tributário Nacional e art. 1o do Decreto-Lei n. 37/1966) e o texto que afirma que se *considera ocorrido o fato gerador do imposto de importação, quando se tratar de mercadoria despachada para consumo*, na *data do registro da declaração de importação* (art. 23 do Decreto-Lei n. 37/1966). AMÉRICO LACOMBE afirma que

> O registro da declaração não tem [...] vinculação lógica com o núcleo, nem com a coordenada de espaço, não podendo desta forma constituir a coordenada de tempo. [...] Não definindo a coordenada de tempo, nem o momento do pagamento, a regra do art. 23 do Decreto-Lei 37 é inválida por antinomia. [...] Está neutralizada pela regra do art. 1o, logicamente articulado com o sistema, isto é, com o núcleo e a coordenada de espaço do antecedente normativo. [...] **Não se diga** [...] **que as disposições são compatíveis** em virtude de referir-se o art. 23 a mercadoria despachada para consumo. **Toda mercadoria é despachada para consumo**. O que pode mudar é a maneira de cada uma ser consumida.[38]

À época em que AMÉRICO LACOMBE publicava sua obra, o extinto Tribunal Federal de Recursos, a partir do incidente de uniformização de jurisprudência na AMS no 79.570/SP (tendo em vista a adoção de posicionamentos diversos na 2ª e na 3ª turmas daquela corte), definia a questão (em sua Súmula no 4) da seguinte forma: "*é compatível com o artigo 19 do Código Tributário Nacional a disposição do artigo 23 do Decreto-Lei no 37, de 18.XI.1966*".[39]

Nos debates sobre a questão, o Ministro CARLOS MÁRIO VELOSO (relator), em seu voto, afirma que a validade do art. 23 do Decreto-Lei n. 37/1966 decorre dos

arts. 114 e 116 do Código Tributário Nacional, que permitem à lei ordinária definir as situações fáticas ou jurídicas caracterizadoras da hipótese de incidência tributária[40], sendo seguido pelos Ministros JUSTINO RIBEIRO[41], AMARÍLIO BENJAMIM[42], ARMANDO ROLLEMBERG, PAULO TÁVORA[43], ALDIR G. PASSARINHO, JOSÉ DANTAS, LAURO LEITÃO[44], CARLOS MADEIRA, WASHINGTON BOLÍVAR DE BRITO e ANTONIO TORREÃO BRAZ, vencidos os Ministros JOSÉ NERI DA SILVEIRA[45], JARBAS NOBRE[46] e EVANDRO GUEIROS LEITE.

Entendemos que a afirmação de AMÉRICO LACOMBE de que "*toda mercadoria é despachada para consumo*"[47], também presente no citado voto do Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO[48] (embora este chegue a conclusão diversa daquele) merece aparas.

O próprio Decreto-Lei n. 37/1966 revela que o despacho para consumo corresponde tão-somente a uma das destinações que pode receber a mercadoria importada. O teor dos arts. 44 ("toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada *a consumo ou a outro regime,* [...] deverá ser submetida a *despacho aduaneiro*, que será processado com base em *declaração [*...]"), 74, § 3º ("é facultado à autoridade aduaneira exigir que o *despacho de trânsito* seja efetuado com os r*equisitos* exigidos no despacho de importação para consumo") e 77 ("os bens importados sob o regime de *admissão temporária* poderão ser *despachados, posteriormente, para consumo,* mediante cumprimento prévio das exigências legais e regulamentares") do Decreto-Lei n. 37/1966 nos leva à convicção de que *despacho para consumo* é expressão sinônima de *despacho de importação definitiva, ou introdução em livre prática* (denominação mais comum na Europa).

Quando uma mercadoria (mesmo que seja um 'bem de consumo'[49], como um veículo) ingresse no país a *título temporário* (por exemplo, para exposição em uma feira), *não há que se falar em despacho para consumo, a menos que* alguém resolva adquirir tal mercadoria, incorporando-a definitivamente à economia nacional (*nacionalizando-a*), medida que ensejará um despacho para consumo. Nesse sentido o art. 367, V do Regulamento Aduaneiro, que versa sobre o regime aduaneiro especial de admissão temporária (no qual se enquadra o veículo utilizado no exemplo): "na vigência do regime, deverá ser adotada, com relação aos bens uma das seguintes providências: [...] V - despacho para consumo, se nacionalizados".[50]

Para consolidar o entendimento que se tem sobre 'despacho para consumo' no sistema normativo aduaneiro, veja-se a adequação terminológica promovida pelo Regulamento Aduaneiro ao disciplinar, em seu art. 543 ("toda mercadoria procedente do exterior, *importada a título definitivo ou não* [...]") o disposto no art. 44 do Decreto-Lei n. 37/1966 ("toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada *a consumo ou a outro regime* [...]") (grifos nossos). Acrescente-se, por fim, a título

ilustrativo, que o Código Aduaneiro Argentino, em seu art. 233, define: "*la destinación de importación para consumo es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero*".

Assim, o art. 23 do Decreto-Lei n. 37/1966 nos traz o critério que faltava para determinação da hipótese de incidência do imposto de importação no caso de mercadorias despachadas para consumo (importadas definitivamente). Como assinala OSÍRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO, em relação a tal artigo, "*o legislador optou por fixar marcos temporais objetivos, certos e determináveis*" na configuração do fato gerador do imposto de importação[51].

Temos, assim, em regra (pois a maioria das importações é efetuada a título definitivo), que o critério temporal da hipótese de incidência do imposto de importação é o *registro da declaração de importação*. Contudo, há situações em que o legislador expressamente estabeleceu momento diverso para a configuração do critério temporal (como a data do lançamento do crédito tributário, no caso de mercadoria extraviada, presumidamente ingressada no território aduaneiro, ou no caso de introdução no País sem registro de declaração de importação, ou a data do vencimento do prazo de permanência em recinto alfandegado para mercadoria abandonada), e que serão aqui novamente marginalizadas em prol de um mínimo denominador comum, em face dos limites preestabelecidos nestes comentários.

3.1 Registro da declaração de importação

Todas as mercadorias que entram em um país ou dele saem estão sujeitas a controle aduaneiro. O conteúdo dessa oração expressa o que outrora denominamos 'princípio da universalidade do controle aduaneiro'[52], externado em praticamente todos os códigos aduaneiros do mundo[53]. No Brasil, o já citado art. 44 do Decreto-Lei n. 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, dispõe que

> **toda mercadoria** procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a **despacho** aduaneiro, que será processado **com base em declaração** apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento. (grifos nossos)

O despacho aduaneiro de importação tem início com o registro da declaração de importação (Regulamento Aduaneiro, art. 545)[54]. Caso a importação seja definitiva, o despacho aduaneiro de importação para consumo é efetuado, em regra, depois da chegada da mercadoria ao território aduaneiro. A sequência natural das etapas, em uma importação (até o início do despacho aduaneiro), assim, é: a) a *transação comercial* é efetuada entre o comprador/importador brasileiro e o vendedor/exportador estrangeiro); b) a mercadoria transacionada é exportada para o Brasil,

mediante um d*espacho aduaneiro de exportação*; c) a mercadoria é *embarcada* no exterior, com destino ao Brasil; d) o veículo de transporte ingressa no *território aduaneiro* brasileiro; e) a mercadoria é descarregada do veículo e depositada em *zona primária*; f) o importador registra uma *declaração de importação* definitiva para a mercadoria, iniciando o despacho aduaneiro de importação para consumo.[55]

Na sequência indicada, o registro da declaração de importação, utilizando a terminologia do art. 114 do Código Tributário Nacional, é a situação necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar o imposto de importação.

Contudo, nem sempre os fatos ocorrem nessa sequência (às vezes alguns deles sequer ocorrem). Não se pode ignorar, por exemplo, a importação de mercadorias a título não definitivo (em que se posterga ou inexiste a ocorrência da etapa 'f'), ou o registro antecipado de declaração de importação (em que a etapa 'f' ocorre antes da etapa 'e').

Nas **importações não definitivas**, em regra sob a forma de regimes aduaneiros especiais, o registro da declaração de importação (em verdade, da *declaração de admissão no regime*) também é obrigatório (conforme art. 44 do Decreto-Lei n. 37/1966), mas não há despacho para consumo (o que nos impede de adotar o critério temporal de 'registro da declaração de importação', que o legislador restringiu às mercadorias despachadas para consumo).

Para os regimes aduaneiros especiais, em regra, há obrigatoriedade de formalização de um termo de responsabilidade (art. 72 do Decreto-Lei n. 37/1966). Cumpridas as condições do regime, a mercadoria poderá ser, por exemplo, reexportada[56] ou despachada para consumo (mediante uma nova declaração de importação, cujo registro demarca o critério temporal da hipótese de incidência do imposto de importação). Descumpridas as condições do regime, adota-se como critério temporal da hipótese de incidência do imposto de importação a *data de lavratura do termo de responsabilidade* (art. 72, § 2º do Decreto-Lei n. 37/1966). Caso não haja termo de responsabilidade, ou este não seja formalizado por quantia certa, o imposto é devido adotando-se como critério temporal a data do r*egistro da declaração de admissão no regime* (art. 72, § 3º do Decreto-Lei n. 37/1966). Ressalvas sejam feitas ao regime denominado no Brasil de "drawback" (tido como um "despacho para consumo") e à admissão temporária para utilização econômica (na qual há recolhimento parcial do imposto de importação, entre outros tributos, de acordo com o tempo de permanência do bem no país), situações anômalas que classificamos no grupo das que demandariam um aprofundamento incompatível com a extensão autoimposta neste artigo.

Nos casos de **registro antecipado da declaração de importação** (também

conhecido como 'despacho antecipado'[57]), simplificação procedimental prevista no art. 579, I do Regulamento Aduaneiro (que possibilita à Secretaria da Receita Federal do Brasil, em ato normativo, autorizar o início do despacho aduaneiro antes da chegada da mercadoria[58]), com base no art. 52 do Decreto-Lei n. 37/1966, o importador efetua a declaração de importação para consumo (ou seja, a título definitivo) da mercadoria antes da efetiva chegada desta à zona primária.[59]

No momento do registro antecipado da declaração de importação, a operação de importação se encontra entre a etapa 'b' e a etapa 'd' da sequência natural à qual nos referimos: pode ser que a mercadoria ainda não tenha ingressado no território aduaneiro (concluídas ou não as etapas 'b' e 'c') ou que já tenha ingressado no território aduaneiro (etapa 'd'), mas ainda não tenha chegado ao local alfandegado de zona primária (etapa 'e'). Adotando-se o registro da declaração de importação como critério temporal, abre-se um questionamento: é possível a incidência do imposto de importação antes da entrada da mercadoria no território aduaneiro?

MIGUEL HILÚ NETO responde que não, afirmando que "a Constituição Federal outorgou à União competência para instituir imposto sobre **importações**, e não imposto sobre a **obtenção de declaração de importação** *(sic)*"[60].

Em sentido contrário, MEIRA entende ser possível o estabelecimento de presunções, "desde que respeitados os conceitos postos ou pressupostos nas regras de estrutura constitucionais e complementares".[61]

A Administração Tributária e Aduaneira alterou seu entendimento sobre a questão do registro antecipado da declaração de importação. Até 2006, a orientação era para que se aplicasse na importação "*a legislação vigente na data da efetiva entrada da mercadoria no território nacional*" (em cumprimento ao disposto no art. 1o do Decreto-Lei n. 37/1966), considerada como tal a data da formalização da entrada do veículo transportador em zona primária.[62] Contudo, com o advento da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal no 680, de 2/10/2006, passou-se a interpretar[63] que se aplica, nos dizeres de seu art. 50, "a legislação vigente na data do registro da declaração, em cumprimento ao disposto no art. 73 do Decreto no 4.543, de 2002".

Em que pese a alteração do texto da Instrução Normativa, a mudança de entendimento não deve ser creditada ao disposto no art. 73 do Regulamento Aduaneiro de 2002 (que não altera a substância do art. 87 do Regulamento Aduaneiro de 1985), mas à Decisão do Conselho do Mercado Comum no 50, de 2004[64]. A ideia de que pode ocorrer a incidência do imposto de importação sem a entrada da mercadoria no território nacional, porém, não se sustenta nem na própria Instrução Normativa, que, em seu art. 63, II, dispõe que constitui hipótese de cancelamento da declaração

de importação, no caso de registro antecipado, o não ingresso da mercadoria no País ou sua descarga em recinto alfandegado diverso. Cancelada a declaração de importação, indevido (e, portanto, restituível) se torna o imposto pago.

O legislador adota, assim, a linha da presunção relativa, no sentido de que o registro da declaração de importação traduz o momento da entrada da mercadoria no território aduaneiro. Com o *registro antecipado da declaração de importação para consumo,* seria delimitada uma variante do critério temporal da hipótese de incidência do imposto de importação, presumindo-se a entrada da mercadoria de origem estrangeira (critério material) no território aduaneiro (critério espacial). Comprovado que a mercadoria não ingressou no território aduaneiro, ou seja, reconhecida a ausência de concretização do critério espacial, não haveria que se falar em incidência do imposto de importação sobre a operação, cabendo a restituição do montante desse imposto pago por ocasião do registro antecipado da declaração de importação.[65]

---

[1] AMÉRCIO MASSET LACOMBE. *Imposto de Importação*. São Paulo: RT, 1979, p. 12 e 26.
[2] ROSALDO TREVISAN, *A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 74. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998>. Acesso em 12.nov.2013.
[3] Os termos referidos foram mantidos na Constituição Federal de 1988.
[4] O Código Tributário Nacional (Lei no 5.172, de 25/10/1966) foi publicado em 27/10/1966, e, por força do disposto em seu art. 218, entrou em vigor em 1o/1/1967. O Decreto-lei no 37, de 18/11/1966 foi publicado em 21/11/1966, e, por força do disposto em seu art. 178, entrou em vigor também em 1o/1/1967.
[5] Veja-se, por exemplo HAMILTON DIAS DE SOUZA, *Estrutura do imposto de importação no código tributário nacional*. São Paulo: Resenha Tributária, 1980, p. 29-30; OSÍRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: RT, 1983, p. 57-59); PAULINO MANFRINATO, *Imposto de importação: uma análise do lançamento e fundamentos*. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 37; LIZIANE ANGELOTTI MEIRA. *Regimes aduaneiros especiais.* São Paulo: IOB, 2002, p. 114-115; SEBASTIÃO DE OLIVEIRA LIMA, O *fato gerador do imposto de importação na legislação brasileira.* São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 45-46; MIGUEL HILÚ NETO, *Imposto sobre importações e imposto sobre exportações.* São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 80; ANDRÉ PARMO FOLLONI, *Tributação sobre o comércio exterior.* São Paulo: Dialética, 2005, p. 115.
[6] Vejam-se, por exemplo, os arts. 43; 70, § 1o; 106, II, 'c'; 106, III, 'b'; e 171.
[7] O Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009), em seu art. 212, § 1o, dispõe que

se considera “nacionalizada a mercadoria estrangeira importada a título definitivo”.
[8] A definição de reexportação provém da revogada Portaria no 300/1988, e é utilizada em toda a legislação aduaneira nacional, por não ter a norma revogadora (Portaria MF no 267, de 30/8/2001) redefinido o instituto.
[9] O Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais da **OMA** define **reimportação** (‘*reimportation*’/’*re-importation*’) como a importação em um território aduaneiro de mercadorias previamente exportadas deste território (*“importation dans um territoire douanier de marchandises préalablement exportées de ce territoire”/“importation into a Customs territory of goods previously exported from that territory”*) e **reexportação** (‘*reexportation*’/’*re-exportation’)* como “*exportation hors du territoire douanier de machandises qui y ont été importées antérieurement*” / “*exportation from a Customs territory of goods previously imported into that territory*”). O Glossário de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior da **ALADI** segue a mesma linha.
[10] No que se refere à **reimportação** de mercadoria nacional ou nacionalizada anteriormente exportada a título não definitivo: art. 92 (tanto na redação original quanto na alterada pelo Decreto-lei no 2.472, de 1º/9/1988) e art. 93 (na redação original). No que se refere à **reexportação** de mercadoria estrangeira (o Decreto-Lei n. 37/1966 não utiliza o termo ‘desnacionalizada’) anteriormente importada a título não definitivo: arts. 47; 52; 106, IV, ‘c’; 143, XII; e 71, § 6º (este com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472, de 1988).
[11] No que se refere à **reimportação** de mercadoria nacional ou nacionalizada anteriormente exportada a título não definitivo: arts. 431; 442; 443, I; 445; 446, § 1º, I; 449; 454, I; 456; e 543, parágrafo único. No que se refere à **reexportação** de mercadoria estrangeira ou desnacionalizada (o regulamento utiliza o termo ‘desnacionalizada’ apenas uma vez, no art. 380: “o regime aduaneiro especial de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo é o que permite o ingresso [...] de mercadorias estrangeiras ou desnacionalizadas, destinadas a operações de aperfeiçoamento ativo e posterior reexportação”) anteriormente importada a título não definitivo: arts. 312; 318, III e VII; 366 a 370; 380; 409, II; 420, II; 485, I; 505; 535; 540; 581, 585; 592; 597; 598; 644; 709 e 737.
[12] A origem se refere ao país em que a mercadoria tenha sido fabricada, ou no qual tenha recebido transformação substancial, observadas as regras de origem aplicáveis à transação comercial. Há regras de origem pactuadas, *v.g.*, no âmbito da OMC, da ALADI e do MERCOSUL.
[13] ROSALDO TREVISAN, *A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 74. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998>. Acesso em 12.nov.2013, p. 79-80.
[14] O art. 93 do Decreto-Lei n. 37/1966 era regulamentado pelo art. 84 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto no 91.030, de 1985. O texto do comando regulamentar era ainda mais explícito na incidência do imposto sobre mercadoria

nacional exportada definitivamente que retorne ao país. Veja-se, que mediante silogismo, a partir do inciso II do *caput* ("considera-se estrangeira, para efeito de incidência do imposto a mercadoria desnacionalizada, que vier a ser importada") e do § 1º ("considera-se desnacionalizada a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada a título definitivo") do art. 84, chega-se à conclusão que o legislador afirmava que a **mercadoria nacional** exportada definitivamente **é considerada estrangeira** quando retorna ao Brasil.

[15] Hoje reproduzido no art. 70 do Regulamento Aduaneiro de 2009. O mesmo art. 70 traz, em seu parágrafo único, outro comando legal (art. 2º do Decreto-lei no 1.418, de 3/9/1975) que alarga a definição de 'estrangeira'.

[16] ROSALDO TREVISAN, *A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 74. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998>. Acesso em 12.nov.2013, p. 80-81.

[17] Admitir a incidência de imposto de importação à mercadoria exportada temporariamente que retorne ao Brasil fora do prazo de concessão seria desvirtuar o próprio conceito de tributo previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional ("prestação pecuniária [...] **que não constitua sanção de ato ilícito**, [...]"): seria aplicar penalidade por meio de tributo. O Regulamento Aduaneiro de 2002, ao disciplinar o comando do § 4º do art. 92 do Decreto-Lei n. 37/1966 (inserido pelo Decreto-lei no 2.472, de 1988), deixa clara a não incidência do imposto de importação a mercadoria **à qual tenha sido aplicado** o regime de exportação temporária (esteja ou não a mercadoria ainda ao amparo do regime). A quem descumpre os prazos do regime, hoje não mais se pune 'com imposto', mas com a multa prevista no art. 72, II da Lei no 10.833, de 26/12/2002.

[18] Como já havíamos destacado em estudo anterior (ROSALDO TREVISAN, *A atuação estatal no comércio exterior*, em seus aspectos tributário e aduaneiro. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 74. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998>. Acesso em 12.nov.2013, p. 82), estamos acompanhados por HAMILTON DIAS DE SOUZA (*Estrutura do imposto de importação no código tributário nacional*. São Paulo: Resenha Tributária, 1980, p. 31-32); LIZIANE MEIRA (*Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: IOB, 2002, p. 116-117) e ANDRÉ PARMO FOLLONI (*Tributação sobre o comércio exterior.* São Paulo: Dialética, 2005, p. 116). Em sentido contrário, entendendo que o imposto de importação incide sobre mercadoria nacional ou nacionalizada exportada definitivamente que retorne ao Brasil: OSÍRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO (Regimes aduaneiros especiais. São Paulo: RT, 1983, p. 61) e MIGUEL HILÚ NETO (*Imposto sobre importações e imposto sobre exportações*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 84-86).

[19] J. FRANCISCO REZEK. *Direito internacional público: curso elementar.* 10. ed. rev.

e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 161-162.
[20] CELSO D. DE ALBUQUERQUE MELLO. *Curso de direito internacional público*. 15. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 1113.
[21] Tal convenção também é conhecida como Convenção de Montego Bay, local da Jamaica onde foi concluída em 10/12/1992. No Brasil, a convenção foi aprovada por meio do Decreto Legislativo no 5, de 9/11/1987, ratificada em 22/12/1988 e promulgada por meio do Decreto no 1.530, de 22/6/1995. O art. 1o de tal decreto, de acordo com o art. 308, 1 da convenção, estabeleceu 16/11/1994 como data de entrada em vigor, "internacional e para o Brasil", da Convenção de Montego Bay.
[22] Os arts. 34, II; 73; 74, § 2o; 105, XVII; e 143, I, também endossam a identidade entre território nacional e território aduaneiro no Decreto-Lei n. 37/1966.
[23] Tradução livre das versões redigidas nos idiomas oficiais da OMA - inglês ('*customs territory*') e francês ('*territoire douanier*'): "*the territory in which the Customs law applies in full*" / "*territoire dans lequel les dispositions de la legislatión douanière sont pleinement appplicables*". Como conceito alternativo de território aduaneiro, veja-se, *v.g.*, o adotado pela Argentina, derivado do Artigo XXV.2 da Parte III do GATT, constante do artigo 2º do código aduaneiro (Ley nº 22.415, de 2/3/1981): "*territorio aduanero es la parte del ámbito mencionado en el articulo 1º en la que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones*". Esclareça-se que o art. 1º do Código Aduaneiro Argentino trata do território nacional daquele país.
[24] ROSALDO TREVISAN. *A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro.* Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 74. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998>. Acesso em 12.nov.2013, p. 83.
[25] O Acordo de Recife foi aprovado, no Brasil, pelo Decreto Legislativo no 66, de 16/11/1991, e promulgado pelo Decreto no 1.280, de 14/10/1994. O art. 3º do referido acordo, na versão dada pelo seu 2º protocolo adicional, incorporado a nosso ordenamento jurídico pelo Decreto no 3.761, de 5/3/2001, dispõe que "os funcionários competentes de cada país exercerão, na **Área de Controle Integrado**, seus respectivos controles aduaneiros, [...]. Para esse fim ter-se-á que: a) a **jurisdição** e a competência dos órgãos e dos funcionários do País Limítrofe **considerar-se-ão estendidas à referida Área**" (grifo nosso).
[26] Fiscalização "**necessária para evitar as infrações às leis e regulamentos aduaneiros**, fiscais, de imigração ou sanitários no seu território ou no seu mar territorial" (grifo nosso). A lei brasileira simplesmente copia o texto da Convenção (ROSALDO TREVISAN. A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 74. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998>. Acesso em 12.nov.2013, p. 84).

[27] ROSALDO TREVISAN. *A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro.* Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 74. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998>. Acesso em 12.nov.2013, p. 84.
[28] *Idem.*
[29] Para que se consolide, no Mercosul, uma união aduaneira, além da unificação da tarifa externa, deve haver um **território aduaneiro único** e um sistema de repartição de receitas tributárias (ROBERTO DROMI; MIGUEL A. EKMEKDJIAN; JULIO C. RIVERA. ***Derecho Comunitario***, p. 115; RICARDO XAVIER BASALDÚA. ***Mercosur y derecho de la integración*****,** p. 42). Assim, a declaração de importação referente a uma mercadoria alemã adquirida por uma empresa brasileira poderá ser efetuada no Porto de Montevidéu, *v.g.*, recolhendo-se no Uruguai o imposto de importação correspondente à mercadoria na Tarifa Externa Comum do bloco regional. Repartidas as receitas, quando a mercadoria entrasse no território brasileiro, não mais se cogitaria a incidência do imposto de importação, visto que esta já se encontrava no território aduaneiro do Mercosul (ROSALDO TREVISAN. *A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro.* Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 74. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998>. Acesso em 12.nov.2013, p. 85).
[30] Em que pese o posicionamento recorrente de que território nacional e território aduaneiro, no Brasil, são a mesma coisa (como em OSÍRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: RT, 1983, p. 63). Cumpre ainda destacar a distinção entre 'território aduaneiro tributário' e 'território nacional' (da qual divergimos) efetuada por MIGUEL HILÚ NETO. Tal autor afirma que o território aduaneiro tributário corresponde ao território nacional, subtraída a área correspondente à Zona Franca de Manaus (*Imposto sobre importações e imposto sobre exportações.* São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 140-142). Nossa oposição reside no fato de a Zona Franca de Manaus não ser propriamente uma 'zona franca', mas uma área aduaneira especial (como reconhece a Decisão do Conselho do Mercado Comum no 8, de 1994 - art. 6o), e no tratamento de regime (e não de exclave) dado pelo Brasil a tal área. Cabe, por fim, destacar que já começam a aparecer estudos científicos de direito tributário em que se analisam elementos como áreas de controle integrado, zonas francas e outros, como a obra derivada da tese de doutorado de LIZIANE MEIRA, sob a orientação de PAULO DE BARROS CARVALHO (*Tributos sobre o Comércio Exterior.* São Paulo: Saraiva, 2012, p. 341-352).
[31] *Curso de direito tributário.* 19. ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 260-261. AMÉRICO MASSET LACOMBE fala em uma coordenada espacial genérica (o território nacional) e uma específica (as repartições aduaneiras) (*Imposto de Importação.* São Paulo: RT, 1979, p. 26).

[32] ROSALDO TREVISAN. *A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 74. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998>. Acesso em 12.nov.2013, p. 90.
[33] Sistema Integrado de Comércio Exterior, utilizado desde 1997 para o registro de declarações de importação brasileiras.
[34] *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 119-122.
[35] A declaração de importação registrada no Siscomex (**DI**) convive com outros modelos de declaração de importação, como a declaração simplificada de importação (**DSI**), que pode ser registrada no **Siscomex** ou em **formulário**, e a declaração de **remessas expressas** (DRE-I).
[36] *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: IOB, 2002, p. 120.
[37] LIZIANE ANGELOTTI MEIRA. *Tributos sobre o Comércio Exterior.* São Paulo: Saraiva, 2012, p. 507.
[38] *Imposto de Importação*. São Paulo: RT, 1979, p. 27-28. Também HAMILTON DIAS DE SOUZA manifesta-se pela incompatibilidade entre o comando do art. 23 do Decreto-Lei n. 37/1966 e o do art. 19 do Código Tributário Nacional, reproduzido no art. 1º do próprio Decreto-Lei n. 37/1966 (*Estrutura do imposto de importação no código tributário nacional.* São Paulo: Resenha Tributária, 1980, p. 25). Na mesma linha, embora por motivos diversos (afirmando que o art. 23 do Decreto-Lei n. 37/1966“ descola-se do fato tributável”) MIGUEL HILÚ NETO (*Imposto sobre importações e imposto sobre exportações.* São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 129).
[39] O entendimento vem sendo mantido tanto no Supremo Tribunal Federal (*v.g. Recurso Extraordinário no 222.330-7/CE*, Primeira Turma, Rel. Min. MOREIRA ALVES, unânime, DJ de 11 jun. 1999; *Recurso Extraordinário no 225.602-8/CE*, Pleno, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, unânime, DJ de 6 abr. 2001; e *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento no 420.993-6/PR*, Segunda Turma, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, unânime, DJ de 1 jul. 2005) quanto no Superior Tribunal de Justiça (*v.g. Recurso Especial no 313.117/PE*, Primeira Turma, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, unânime, DJ de 17 nov. 2003; R*ecurso Especial no 670.658/RN*, Primeira Turma, Rel. Min. LUIZ FUX, unânime, DJ de 14 set. 2006; e *Recurso Especial no 656.408/GO*, Primeira Turma, Rel. Min. DENISE ARRUDA, unânime, DJ de 2 ago. 2007).
[40] *Incidente de Uniformização de Jurisprudência na Apelação em Mandado de Segurança no 79.570/SP*, Pleno, Rel. Min. CARLOS MÁRIO VELLOSO, maioria, DJ de 29 mar. 1979.
[41] Que, embora discordasse do relator quanto à possibilidade de alteração do Código Tributário Nacional (em artigos que não contivessem normas gerais de direito tributário, como o art. 19) por lei ordinária, entendeu que o art. 23 do Decreto-Lei n. 37/1966, com autorização do art. 114 do Código Tributário Nacional, apenas **precisou o momento** de ocorrência do fato gerador do imposto de importação.
[42] Que entendeu que o art. 23 do Decreto-Lei n. 37/1966 necessariamente **completa**

e explica a disposição do art. 19 do Código Tributário Nacional, sendo uma "fórmula prática que, na verdade, põe a lei de acordo com os fatos".

[43] Que afirmou, em visão que remete à estrutura da regra-matriz de incidência, que "o fato físico da entrada não é, de ordinário, suficiente para gerar a obrigação tributária", pois "os elementos objetivos, a condição estrangeira da coisa e sua presença no espaço nacional, associados ao ato de vontade da declaração, compõem a situação jurídica da entrada", de acordo com o inciso II do art. 116 do Código Tributário Nacional.

[44] Que discordou do relator no ponto em que este admitiu a possibilidade de alteração do Código Tributário Nacional por lei ordinária.

[45] Que entendeu incompatível o art. 23 do Decreto-Lei n. 37/1966 com a regra geral de direito tributário estabelecida no art. 19 do Código Tributário Nacional, norma de hierarquia superior, destacando que o referido art. 23 não faz parte do título do Decreto-Lei n. 37/1966 que versa sobre 'incidência do imposto', mas do título referente a 'cálculo e recolhimento'.

[46] Que endossou e complementou o voto dissonante do relator, proferido pelo Ministro José Néri da Silveira, afirmando que "o fato que define e caracteriza o imposto de importação é a introdução da coisa no território nacional", e que a "submissão a despacho é fato superveniente que se ostenta meramente como estado de fato", não definindo o "fato gerador, vez que este já ocorreu".

[47] *Imposto de Importação*. São Paulo: RT, 1979, p. 28.

[48] Registre-se que os Ministros Amarílio Benjamin, Armando Rollemberg e José Néri da Silveira, em seus votos, já estabeleciam a distinção entre o despacho de importação para consumo e o despacho de importação a título temporário (ROSALDO TREVISAN. *A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro.* Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 74. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998>. Acesso em 12.nov.2013, p. 93).

[49] No próprio Extrato da Ata do incidente de uniformização de jurisprudência na AMS no 79.570/SP, confunde-se 'despacho de bem de consumo' com 'despacho (de bem) para consumo', quando se afirma que "o Tribunal uniformizou a jurisprudência nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, isto é, no sentido de aplicar-se, na importação de bens de consumo, o art. 23 do Dec. Lei 37/66 *(sic)* [...]".

[50] ROSALDO TREVISAN. *A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 74. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998>. Acesso em 12.nov.2013, p. 93-94.

[51] *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: RT, 1983, p. 71.

[52] ROSALDO TREVISAN. Direito Aduaneiro da Integração no Mercosul. *In*: MENEZES, Wagner (coord.). Estudos de Direito Internacional. v. 5. Curitiba: Juruá, 2005, p. 384.

[53] A título exemplificativo, vejam-se: o **Código Aduaneiro Argentino** (Ley nº 22.415, de 2/3/1981, art. 112): "*el servicio aduanero ejercerá el control sobre las personas y la mercadería, incluida la que constituyere medio de transporte, en cuanto tuvieren relación con el tráfico internacional de mercadería*"; o **Código Aduaneiro Paraguaio** (Ley nº 2.422, de 5/7/2004, arts. 77, 1 e 97, respectivamente): "l*a introducción de mercaderías al territorio aduanero cualquiera sea el modo o medio por el que arriba, estará sometida al control aduanero*" e "l*a salida de mercaderías del territorio aduanero, cualquiera sea el modo o medio por el que se realice, estará sometida al control aduanero, incluyendo las unidades de carga y los medios de transporte que la conduzcan*"; o **Código Aduaneiro Uruguaio** (Decreto-ley nº 15.691, de 7/12/1984, art. 1º, 'a'), que dispõe que compete exclusivamente à Direção Geral de Aduanas "*verificar y controlar las distintas operaciones aduaneras de embarque, desembarque y despacho de mercaderías*"; e o **Código Aduaneiro Europeu** (Regulamento do Conselho das Comunidades Europeias no 2.913, de 12/10/1992, art. 37, 1): "As mercadorias introduzidas no território aduaneiro da Comunidade ficam, desde essa introdução, sujeitas à fiscalização aduaneira. Podem ser sujeitas a controle por parte das autoridades aduaneiras nos termos das disposições em vigor". O **novo Código Aduaneiro Europeu** (Regulamento do Conselho das Comunidades Europeias no 952, de 9/10/2013, segue a mesma linha, em seu art. 134, 1: "As mercadorias introduzidas no território aduaneiro da União ficam, desde a sua entrada, sujeitas à fiscalização aduaneira e podem ser submetidas a controlos aduaneiros".

[54] Embora existam vários tipos de declaração de importação, podemos seguramente afirmar que as declarações de importação registradas no Siscomex representam mais de 95% do comércio exterior brasileiro (tanto que os montantes divulgados sobre nossa balança comercial são obtidos a partir da base de dados do Siscomex).

[55] ROSALDO TREVISAN. *A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro.* Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 74. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998>. Acesso em 12.nov.2013, p. 95-96.

[56] Conforme o entendimento que se tenha sobre a natureza jurídica dos regimes aduaneiros especiais, a reexportação é encarada como uma hipótese de extinção do crédito tributário constituído em termo de responsabilidade (cf. OSÍRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: RT, 1983, p. 91), uma condição resolutória em isenção condicional (cf. LIZIANE ANGELOTTI MEIRA. Regimes aduaneiros especiais. São Paulo: IOB, 2002, p. 324-325) ou uma hipótese de cessação da possibilidade de constituição do crédito tributário (cf. ANDRÉ PARMO FOLLONI. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 191).

[57] Consideramos que a denominação 'despacho antecipado' não é adequada para designar o conteúdo aqui descrito, pois o que se antecipa à chegada da mercadoria é tão-somente o ato inicial do procedimento denominado despacho aduaneiro (o

registro da declaração de importação), e não o procedimento todo.
58 A matéria é, hoje, disciplinada no art. 17 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal no 680, de 2/10/2006, que permite o registro da declaração de importação de mercadoria que proceda diretamente do exterior antes da sua descarga na unidade de despacho, para: **granéis** a serem diretamente descarregados em terminais de oleodutos, silos ou depósitos próprios, ou veículos apropriados; mercadoria inflamável, corrosiva, radioativa ou que apresente características de **periculosidade**; plantas e animais vivos, frutas frescas e outros produtos facilmente perecíveis ou suscetíveis de danos causados por agentes exteriores; **papel** para impressão de livros, jornais e periódicos; mercadoria importada por órgão da **administração pública**, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal, inclusive autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas; e mercadoria transportada por vi**a terrestre, fluvial ou lacustre**. O parágrafo único do art. 17 permite ainda o registro antecipado em **casos justificados** ou em observância a **normas específicas**.
59 ROSALDO TREVISAN. *A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 74. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998>. Acesso em 12.nov.2013, p. 97.
60 I*mposto sobre importações e imposto sobre exportações*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 124.
61 *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: IOB, 2002, p. 121; Tributos sobre o Comércio Exterior. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 356.
62 Cf. Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal nº 69, de 10/12/1996 (art. 37) e no 206, de 25/9/2002 (art. 51).
63 A alteração efetuada por meio da Instrução Normativa só pode resultar de mudança de interpretação da Administração, visto que não se pode conceber alteração de critério da hipótese de incidência tributária por diploma de tal hierarquia.
64 Tal Decisão, citada no preâmbulo da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680, de 2006, só viria a ser vigente no Brasil três anos depois, por força do disposto no art. 1º, I 'a' do Decreto no 6.870, de 4/6/2009. No art. 26,1 da Decisão, estabelece-se que "a data de registro da declaração correspondente determinará o regime legal aplicável".
65 ROSALDO TREVISAN. A *atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 74. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998>. Acesso em 12.nov.2013, p. 99.

Art. 20. A base de cálculo do imposto é:
I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;
II - quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;
III - quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.

AUTOR
Maurício Dalri Timm do Valle e Rosaldo Trevisan

1. A base de cálculo

A base de cálculo é, inegavelmente, um dos mais importantes elementos da regra-matriz de incidência tributária. ALFREDO AUGUSTO BECKER atribuía-lhe grande importância, elevando-a ao núcleo da hipótese de incidência.[1]

GERALDO ATALIBA, apesar de defender que a base de cálculo, base tributável ou, ainda, base imponível, encontraria domicílio na hipótese de incidência (o que não se acolhe no presente estudo), define-a como "*...uma perspectiva dimensível do aspecto material da h. i. (hipótese de incidência) que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur*".[2]

AIRES FERNANDINO BARRETO, por seu turno, sustenta que a hipótese de incidência, enquanto abstração, não contém nenhum dado concreto, não podendo, portanto, ser medida. Em razão disso, prefere definir a base de cálculo como "*...o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário*", defendendo que da correta leitura do "*de*", na expressão "*base de cálculo*", extrai-se um verdadeiro "*para*", que indica uma relação atributiva de finalidade ou de aplicação.[3]

Geralmente, a base de cálculo refere-se a um valor. Mas há casos, entretanto, que unidades de medida são alçadas à condição de base de cálculo. AIRES FERNANDINO BARRETO sustenta que, mesmo nesses casos, há, ainda que de forma indireta, uma relação com um valor. Em suas palavras: "*A base de cálculo não é o metro, o litro, o alqueire, mas o valor ou o custo, ou o preço por unidade de*

medida a ser entregue ao Estado".[4]

1.1 Funções

A função da base de cálculo não se restringe à determinação do montante devido a título de tributo. Quatro são as suas funções. Às três identificadas por CARVALHO – [i) f*unção mensuradora (medir as reais proporções do fato)*; ii) *função objetiva (compor a específica determinação da dívida)* ; e iii) f*unção comparativa (confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese de incidência tributária)*] – , some-se aquela identificada por MISABEL DERZI, seguida por BARRETO, de iv) possibilitar a identificação da capacidade contributiva.[5]

A primeira das funções – *mensuradora* – guarda relação com a grandeza ínsita à ocorrência concreta da conduta ou ao seu objeto, descritos hipoteticamente no antecedente normativo, escolhida pelo legislador para servir como base sobre a qual atuará a alíquota, caso a descrição da hipótese se concretize. A função *objetiva* – compor a específica determinação da dívida – diz respeito à apuração do valor do objeto da prestação que, por sua vez, é objeto da relação jurídica tributária. É mediante a conjugação da base de cálculo com a alíquota que se determina o valor exato da dívida tributária a cargo do sujeito passivo. E a função *comparativa*, na qual a base de cálculo serve para confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese de incidência tributária, torna-se a mais importante dentre as funções, porque corrige as imprecisões terminológicas da lei, que não deriva de órgão técnico, mas de representantes eleitos para cadeiras no parlamento.[6]

Não é raro, por essa razão, o legislador desenhar uma hipótese de incidência tributária e eleger como base de cálculo uma grandeza que nada tenha que ver com o fato abstratamente descrito, circunstância essa que desnatura o tributo, na opinião de GERALDO ATALIBA.[7] Em razão disso, ALFREDO AUGUSTO BECKER sustentava que era preciso encontrar uma fórmula que afastasse o subjetivismo – relativo à atribuição de maior importância a esse ou aquele elemento da norma jurídica – existente nas classificações dos tributos. Em sua opinião, a base de cálculo, ou base imponível, era o "...*verdadeiro critério de classificação jurídica dos tributos*",[8] contribuindo para o binômio identificador da natureza jurídica dos tributos no direito brasileiro: cotejo da base de cálculo com a hipótese de incidência tributária.

Por fim, a quarta e última função da base de cálculo é a de possibilitar a identificação da capacidade contributiva. Com efeito, é pela análise da base de cálculo que se identificarão os reais contornos do montante tributável, e é por meio dela que se estabelecerá se determinado sujeito passivo possui ou não capacidade contributiva.[9]

1.2 Base de cálculo e base calculada

Da mesma forma como há dualidades na hipótese de incidência – fato jurídico tributário, consequente normativo – relação jurídica tributária, também há lugar para se cogitar de uma dualidade base de cálculo *in abstrato* – base de cálculo *in concreto*, ou, ainda, *base de cálculo* e *base calculada*.

Aquela, prevista abstratamente na norma, e esta, identificável na concretização do fato jurídico tributário; sendo, na feliz expressão de BARRETO, "...*o resultado expresso em moeda da aplicação do critério abstrato (designado base de cálculo) a um caso concreto".*[10]

1.3 A Base de Cálculo do Imposto de Importação

A base de cálculo do Imposto de Importação está prevista no art. 2º do Decreto-Lei n. 37/1966 (com a redação dada pelo Decreto-Lei n. 2.472/1988), segundo o qual "A *base de cálculo do imposto é: I - quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida indicada na tarifa; II - quando a alíquota for "ad valorem", o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT"*.

Contudo, o art. 20, II do Código Tributário Nacional estabelece que a base de cálculo do Imposto de Importação será: "*quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, [...]*". Tal comando está em perfeita sintonia com a redação original do art. 2º do Decreto-Lei n. 37/1966.[11] E observando-se a Exposição de Motivos n. 867, do Decreto-Lei n. 37/1966, percebe-se a origem internacional de ambos os comandos:

> *4. O Capítulo II complementa a disposição do art. 20 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre a aplicação da Definição de Valor de Bruxelas, conforme Convenção concluída a 15 de dezembro de 1950, e hoje utilizada por mais de vinte dos principais países do mundo, entre os quais os da Comunidade Econômica Europeia.*
>
> *5. Acresce, ainda, a circunstância de ter sido a adoção da Definição de Valor de Bruxelas objeto da Resolução 133 (V), de 30 de dezembro de 1965, aprovada por todos os países da ALALC. (grifo nosso - texto com ortografia adaptada)*

A Definição de Bruxelas deriva de acordo jamais firmado pelo Brasil, e com disposições superadas pelos acordos de valoração aduaneira resultantes das Rodadas Tóquio (1979) e Uruguai (1994) do GATT.

Como explicar então que a base de cálculo adotada hoje para o imposto de importação não seja mais aquela que prescreve o CTN? Poderia o CTN ter sido alterado por um tratado internacional? Ou por uma "simples lei ordinária" (ou melhor, por um "simples Decreto-Lei")?

Veja-se que o CTN continua com sua redação original, mas o art. 2º do Decreto-Lei n. 37/1966 teve nova redação dada pelo Decreto-Lei n. 2.472/1988 (decorrente do Acordo de Valoração Aduaneira firmado na Rodada Tóquio do GATT, cujas disposições não se distanciam do posteriormente Acordado na Rodada Uruguai, sendo que ambos foram regularmente incorporados ao ordenamento jurídico nacional).[12]

Na nova redação, aclarou-se, na Exposição de Motivos 296, que acompanha o Decreto-Lei n. 2.472/1988, que:

> *[...] No art. 2º do DL-37/66, que dispõe sobre a base de cálculo do imposto, substitui-se no inc. II a norma anterior pelas que entraram em vigor após a promulgação do Acordo de Valoração Aduaneira do GATT (Dec. no 92.930, de 16 de julho de 1986). Consequentemente [...], propõe-se a revogação expressa dos arts. 3º a 6º do DL-37/66, tacitamente derrogados pelo acordo. (grifo no original)*

Assim, o fenômeno descrito no tópico anterior (sobre tratados internacionais) tem aqui operatividade, tendo a disposição do Decreto-Lei n. 37/1966 (de hierarquia legal) sido alterada por força de tratado internacional superveniente. E desta alteração decorre, pelo liame aqui torneado, a inoperância do art. 20, II do CTN (ou, para ser mais tecnicamente preciso, a suspensão de sua eficácia enquanto vigorar o tratado internacional).

E, para culminar esta análise preliminar, cabe ressaltar que mesmo aquele acordo que norteou a alteração expressa do Decreto-Lei n. 37/1966 (e tácita do CTN), celebrado na Rodada Tóquio, já se encontra superado por tratado posterior, celebrado na Rodada Uruguai: o Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT, conhecido como Acordo de Valoração Aduaneira do GATT (ou, simplesmente, AVA-GATT).

Esclarecido que a base de cálculo do imposto de importação é, hoje, como exposto ao início deste tópico, no caso de alíquotas *ad valorem, "o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do GATT"*, nos contornos do acordo celebrado em 1994 (Rodada Uruguai), cabe assinalar que tal acordo prevê seis métodos sequenciais[13] e sucessivos para determinação do "valor aduaneiro".[14]

Já na Introdução Geral do AVA-GATT estabelece-se que "a primeira base de valoração

aduaneira é o valor de transação”. O *primeiro método* é reiterado no artigo inicial do Acordo, no qual se afirma que o valor aduaneiro das mercadorias importadas será o *valor de transação*, isto é, “o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8”. Esse é seguramente o método de valoração aduaneira utilizado na maior parte das importações brasileiras.[15]

Nos casos de impossibilidade de aplicação do primeiro método, o valor aduaneiro da mercadoria importada corresponderá ao *valor de transação de mercadorias idênticas* vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportadas ao mesmo tempo que as mercadorias objeto de valoração, ou em tempo aproximado. Na aplicação deste *segundo método* serão, em regra, utilizadas vendas no mesmo nível comercial e na mesma quantidade da operação a valorar.[16]

Na impossibilidade de aplicação dos métodos antecedentes, segue-se o *terceiro método*, contendo previsão que difere do segundo apenas pela troca da palavra ‘idênticas’, por ‘similares’, em complemento ao *valor de transação*. Segundo o Acordo (Artigo 15), são mercadorias similares aquelas produzidas no mesmo país que as mercadorias objeto de valoração que, embora não se assemelhem em todos os aspectos, têm características e composição material semelhantes, o que lhes permite cumprir as mesmas funções e serem permutáveis comercialmente.

Persistindo a impossibilidade de aplicação do primeiro, do segundo e do terceiro métodos, o valor aduaneiro da mercadoria importada deverá basear-se no *valor da revenda (ou deduzido) - quarto método,* ou seja, no preço unitário pelo qual as mercadorias importadas, ou mercadorias idênticas ou similares importadas, são revendidas na maior quantidade total a compradores não vinculados no país de importação, ao tempo da importação ou aproximadamente ao tempo da importação das mercadorias objeto de valoração.

O *quinto método d*e valoração aduaneira (certamente o menos utilizado no Brasil, se é que já o foi) baseia-se no *valor computado (valor de produção)*, ou seja, na soma do custo ou valor dos materiais e da fabricação ou processamento, empregados na produção das mercadorias importadas, com o montante a título de lucro e despesas gerais e com os valores correspondentes às despesas de frete, encargos e seguro, relativos ao transporte da mercadoria até o local de descarga ou entrada no Brasil.

Não sendo possível a determinação do valor aduaneiro com base nos métodos antecedentes, resta à Aduana um último recurso *(sexto método*), que consiste na adoção de *critérios razoáveis,* condizentes com os princípios e disposições gerais do Acordo de Valoração Aduaneira, e em dados disponíveis no Brasil. Na utilização desse método, serão consideradas as regras de valoração dos métodos

precedentes com razoável flexibilidade e, na medida do possível, com base em valores já anteriormente determinados.

Esses, em síntese, os métodos sequenciais e sucessivos para a valoração aduaneira, no caso de alíquota “ad valorem”.

Dentro da proposta de um mínimo denominador comum, que norteia esse estudo, incumbe apenas destacar algumas situações excepcionais em que a valoração não será efetuada exatamente na forma aqui exposta, como no caso de alíquotas específicas para o imposto de importação (hoje inexistentes no Brasil, em que pese haver previsão legal para que sejam fixadas), nos casos de inaplicabilidade previstos pelo próprio acordo (trasladados para o art. 82 do Regulamento Aduaneiro), no caso de “arbitramento” legalmente previsto (disciplinados no art. 86 do Regulamento Aduaneiro), e nos casos de bagagem de viajante (art. 87 do mesmo regulamento), remessas postais internacionais (art. 88) e mercadoria avariada (art. 89).[17]

Há, ainda, um último detalhe na base de cálculo do imposto de importação, que o diferencia de todos os demais tributos: o resultado encontrado apresenta-se em moeda estrangeira (a moeda estabelecida na transação internacional), devendo tal valor ser convertido em moeda nacional, segundo o câmbio vigente na data de configuração do critério temporal da hipótese de incidência.

---

1 *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 348.
2 *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 108.
3 *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais.* 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 51-52.
4 *Ibidem,* p. 65.
5 CARVALHO, *Curso de direito tributário.* 19. ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 361-366; DERZI, *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo : Saraiva, 1982, p. 252 *et seq.*; BARRETO, *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais.* 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 116.
6 VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados - IPI*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná - UFPR. Curitiba, 2010, p. 138. Disponível em: <http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/24106/Dissertacao%2030%20de%20junho%20de%202010.pdf?sequence=1>.
7 *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 111.
8 *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 389-402.
9 VALLE, *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados - IPI*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná - UFPR. Curitiba, 2010, p. 138. Disponível em: <http://dspace.

c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/24106/Dissertacao%2030%20de%20 junho%20de%202010.pdf?sequence=1>, p. 141-142.

10 *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais.* 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 127.

11 “Art. 2 º A base de cálculo do impôsto é: I - quando a alíquota fôr específica, a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida indicada na Tarifa; II - quando a alíquota fôr ad valorem , o preço normal da mercadoria, ou, no caso de mercadoria vendida em leilão, o preço da arrematação” *(sic).*

12 O Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (Código de Valoração Aduaneira), assinado em 12/4/1979, no âmbito da Rodada Tóquio do GATT, foi, no Brasil, aprovado pelo Decreto legislativo no 9, de 8/5/1981, e promulgado pelo Decreto no 92.930, de 16/7/1986. Por sua vez, a Ata Final que incorpora os Resultados da Rodada Uruguai foi aprovada, no Brasil, pelo Decreto Legislativo no 30, de 15/12/1994, e promulgada pelo Decreto no 1.355, de 30/12/1994.

13 A despeito da ordem sequencial a ser obrigatoriamente observada na aplicação dos métodos, o AVA-GATT, no parágrafo 3 da Introdução Geral, prevê a prerrogativa de o importador optar pela inversão da ordem de aplicação dos quarto e quinto métodos de valoração. Porém, o Brasil fez reserva em relação a esta inversão, que não poderá ser feita pelo importador sem prévia anuência da Aduana.

14 A Valoração Aduaneira é tema que, por si só, demandaria estudo de profundidade incompatível com a análise empreendida neste artigo, e que requereria aprofundamento em estudos como os efetuados por ALSINA, Mario A.; BASALDUA, Ricardo Xavier; COTTER MOINE, Juan Patrício. *Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias.* T. IV. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1984, p. 200 a 342; MACEDO, Leonardo Correia Lima. *Direito Tributário no comércio internacional: acordos e convenções internacionais* - OMC, CCA/OMA, *Aladi e Mercosul*. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 65 a 82; CARVALHO, Marcelo Pimentel de. *Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraude.* São Paulo: Aduaneiras, 2007; LASCANO, Julio C.; El valor em aduana de las mercaderías importadas. 2. Ed. Buenos Aires: Osmar Buyatti, 2007; e BASALDÚA. Ricardo Xavier. La Organización Mundial del Comercio y la Regulación del comercio internacional. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2013, p. 433 a 462.

15 A adoção do primeiro método é condicionada às seguintes circunstâncias: a) que **não haja restrições à cessão ou à utilização** das mercadorias pelo comprador, ressalvadas as que sejam impostas ou exigidas por lei ou pela administração pública do país de importação; limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou não afetem substancialmente o valor das mercadorias; b) que a **venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contraprestação** para a qual não se posse determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração; c) que **nenhuma parcela do resultado** de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador **beneficie** direta ou

indiretamente o **vendedor**, a menos que um ajuste adequado possa ser feito, de conformidade com as disposições do Artigo 8; e d) que **não haja vinculação entre o comprador e o vendedor** ou se houver, que o valor de transação não seja afetado. Os ajustes (obrigatórios ou facultativos) previstos no Artigo 8 se referem a acréscimos ao preço efetivamente pago ou a pagar. No Brasil, optou-se por adotar também os elementos facultativos, externados no art. 77 do Regulamento Aduaneiro (TREVISAN, *A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro.* Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 110).
16 Mercadorias idênticas, conforme define o Artigo 15 do Acordo de Valoração Aduaneira, são aquelas produzidas no mesmo país que as mercadorias objeto de valoração, iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial. Contudo, pequenas diferenças na aparência não impedirão que sejam consideradas idênticas mercadorias que em tudo o mais se enquadram na definição.

Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

AUTOR
Maurício Dalri Timm do Valle & Rosaldo Trevisan

O vocábulo alíquota geralmente é associado com a ideia de fração ou percentual. Define-a, GERALDO ATALIBA como “*...a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponível que o estado se atribui*”.[1]

Entretanto, nem sempre a alíquota será parte ou fração de algo. Precisas são as lições de AIRES FERNANDINO AIRES FERNANDINO BARRETO, para o qual a alíquota “...*não é fatia, mas critério para sua obtenção*”, ou seja, é a alíquota ferramenta que permite a identificação do valor devido a título de tributos. E explica que não se pode conceber a alíquota como fração da base de cálculo, pois há casos em que a base de cálculo será uma medida física, de comprimento, largura, massa etc.[2]

Pertinente ainda a definição de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que vê a alíquota como o “....*fator aritmético de quantificação...*”.[3]

Lembremos que, nos casos em que a base de cálculo não for expressa em um valor em dinheiro, a alíquota certamente o será, na medida em que o “quantum” objeto da

prestação, objeto, por sua vez, da relação jurídica tributária, sempre será um valor em dinheiro.

A alíquota pode ser expressa nas seguintes formas: i) valor fixo ou variável, em função da base de cálculo; e ii) em forma de percentual, o qual poderá ser invariável, proporcional progressivo ou proporcional regressivo.

Será ela uma proporção invariável quando, modificando-se a base de cálculo, reste inalterada a alíquota. Será proporcional progressiva nos casos em que, elevando-se a base de cálculo, majora-se também a alíquota. Por fim, será proporcional regressiva nos casos em que a alíquota diminua à medida que a base de cálculo aumente.[4]

As alíquotas podem ser expressas em pontos percentuais em relação ao valor da mercadoria (alíquotas *ad valorem*) e/ou em valores por unidade de medida (alíquotas específicas). No caso do imposto de importação, há, no Brasil, apenas alíquotas *ad valorem*.[5]

Como ensina ANTONIO CAMPOS, as alíquotas *ad valorem* oferecem maior proteção a qualquer sistema de valoração, pois são mais adaptáveis às flutuações de preço e às diferenças quantitativas das mercadorias.[6] As alíquotas específicas, largamente utilizadas por aqui no início do século passado, mostram-se mais adequadas em medidas de defesa comercial, como a aplicação de direitos *antidumping* ou compensatórios.

Hoje, no Brasil, a alíquota aplicável para o cálculo do imposto de importação é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum (TEC)[7], na data da configuração do critério temporal da hipótese de incidência, uma vez identificado o código numérico correspondente à sua classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)[8].

Relevante destacar que a alteração da alíquota - e não mais da base de cálculo - do imposto de importação, que pode ser fixada pelo Poder executivo, prescinde de observância à anterioridade (de exercício ou nonagesimal), por força do disposto no art. 150, § 1º, da Constituição Federal de 1988 (com a redação dada pela Emenda Constitucional no 42, de 19/2/2003). Assim, fica o importador sujeito às variações de alíquota entre a concretização da transação internacional e o registro da declaração de importação[9]. Tal situação, como sustenta JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, fragiliza a segurança jurídica da operação.[10] Contudo o posicionamento de nosso Supremo Tribunal Federal é no sentido de que a alíquota aplicável, no caso de despacho para consumo, é a vigente na data do registro da declaração de importação. Nesse sentido, vale a transcrição de excerto de voto do Ministro Nelson

Jobim, analisando a questão:

> *[...] este é o sentido: permitir que as mercadorias importadas entrem com a alíquota do momento em que se consubstancia a entrada. O Decreto no 37, de 1966, fixou o momento para isso, que é a* ***data do registro****, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o art. 44, que cuida da chamada* ***declaração de importação****. É a* ***alíquota daquele momento, porque é naquele momento que se saberá quais são as necessidades competitivas em relação ao mercado interno.*** *(grifos nossos)*[11]

O posicionamento da corte coaduna-se com a forte característica regulatória do imposto de importação, pois a medida indutora (incentivadora ou desincentivadora) deve produzir efeitos imediatos, sob pena de não mais se obter, a *posteriori,* o efeito originalmente desejado.[12]

Por derradeiro, em relação à alíquota, incumbe destacar os casos (excepcionais) de tributação diferenciada, nos quais a alíquota aplicável não é a correspondente à obtida na TEC (ou em acordos internacionais específicos) para as mercadorias importadas: (a) quando as mercadorias não forem identificadas (artigo 98 do Regulamento Aduaneiro - RA); (b) quando for aplicável o Regime de Tributação Simplificada - RTS (para remessas postais internacionais e encomendas aéreas internacionais - artigos 99 e 100 do RA); (c) quando aplicável o Regime de Tributação Especial - RTE (para bagagem de viajante procedente do exterior - artigos 101 e 102 do RA); e (d) quando a importação for efetuada ao amparo do Regime de Tributação Unificada - RTU (para microimportadores varejistas habilitados que adquirem determinadas mercadorias em Ciudad del Este/PY - artigo 102-A do RA). Podem ainda haver adicionais ao imposto de importação, sob a forma de medidas de salvaguarda, e exceções autorizadas à Tarifa Externa Comum, no âmbito do Mercosul.

---

[1] *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 114.

[2] *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 127

[3] *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993, p. 68.

[4] BARRETO, Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998,, p. 128-130.

[5] Tanto o Código Tributário Nacional (art. 21, I) quanto a Lei no 11.727, de 23/06/2008 (art. 2o), preveem a possibilidade de aplicação de alíquotas específicas, que, no entanto, jamais foram fixadas pelo Poder Executivo.

[6] *Comércio Internacional e Importação*. São Paulo: Aduaneiras, 1990, p. 257. HILÚ NETO chega a sustentar a impossibilidade de existência de alíquotas específicas para o imposto de importação, por ofensa ao Acordo de Valoração Aduaneira e aos

princípios da igualdade e da capacidade contributiva (*Imposto sobre importações e imposto sobre exportações.* São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 233-234).

[7] A Resolução da Câmara de Comércio Exterior (Camex) no 43, de 22/12/2006 estabelece a NCM e as alíquotas do Imposto de Importação que compõem a **TEC** (em seu Anexo I), a **Lista de Exceções brasileira à TEC** (no Anexo II) e a **Lista de Exceções brasileira de Bens de Informática e de Telecomunicações** (no Anexo III). As alíquotas variam de 0 % a 35% (utilizada, v.g., para alguns produtos da indústria têxtil e veículos).

[8] A classificação de mercadorias, de acordo com as regras estabelecidas no "Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias" - SH (e complementadas no âmbito do Mercosul), e com as publicações complementares, como as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH (expressando o posicionamento oficial do CCA/OMA), o índice alfabético do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas (publicado pelo CCA/OMA), os pareceres de classificação emitidos pelo Comitê do Sistema Harmonizado (criado pela convenção que estabelece o SH), e os atos normativos emitidos por autoridades nacionais a respeito de classificação de mercadorias, também é área que, por si, demandaria estudo próprio, absolutamente incompatível com as dimensões e com a proposta do presente estudo.

[9] Atualmente, o art. 3º da Lei n. 3.244, de 14 de agosto de 1957, estabelece os limites da atuação do Poder Executivo na alteração das alíquotas.

[10] Um aumento de alíquota no curso do transporte da mercadoria para o território nacional pode onerar a importação em patamar que a inviabilize. Como o importador, que já concretizou a transação internacional, não tem condição de evitar a ocorrência do fato, porque não pode simplesmente determinar o retorno do navio ao porto de origem, restam feridos os princípio do direito adquirido e da segurança jurídica. Veja-se, contudo, que o autor reconhece a não acolhida por nossos tribunais da possibilidade de pagamento do imposto pela alíquota vigente na data da compra da mercadoria *(A importação no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003, p. 68). Na mesma linha, ANDRÉ PARMO FOLLONI (*Tributação sobre o comércio exterior.* São Paulo: Dialética, 2005, p. 123-124) e MACHADO (*Curso de Direito Tributário*. 21. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 265). Recorde-se que o exemplo citado por MELO ganhou vida com a edição do Decreto no 1.427, de 30/3/1995, que majorou a alíquota do imposto de importação sobre veículos de 32% para 70%, quando inúmeros contratos de importação já haviam sido celebrados, sem que os veículos tivessem ingressado no Brasil. Contudo, como atesta LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA, apesar de haver inicialmente decisões pela manutenção da primeira alíquota, "outro foi o entendimento consagrado na jurisprudência" (Tributos sobre o comércio exterior. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Importação e exportação no direito brasileiro.* São Paulo: RT, 2004, p. 43-44).

[11] Recurso Extraordinário no 225.602-8/CE, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, unânime, DJ de 6 abr. 2001.

[12] TREVISAN, A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 114-115.

Art. 22. Contribuinte do imposto é:
I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;
II - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

AUTOR
Maurício Dalri Timm do Valle e Rosaldo Trevisan

1. Introdução

Quanto à sujeição passiva, diz PAULO DE BARROS CARVALHO que RUBENS GOMES DE SOUSA foi "*...quem mais aprofundou a investigação científica nesse campo*".[1]

Lembremo-nos que o sujeito passivo é o integrante da relação jurídica – sujeito de direitos dotado de personalidade jurídica – sobre os ombros do qual recai o dever jurídico relativo ao cumprimento de uma determinada prestação em favor de outrem, denominado sujeito ativo, titular do direito subjetivo de ver adimplida a prestação.

Temos em mente os ensinamentos de GERALDO ATALIBA, que, ao contrário de ALFREDO AUGUSTO BECKER – que sustentava que poderia ser alçada à categoria de sujeito passivo até mesmo pessoa que "*...nenhuma relação tenha com a hipótese de incidência*" – sustentava que somente pode ser alçado à condição de sujeito passivo o chamado *destinatário constitucional tributário*.[2]

Em seu "Compêndio de legislação tributária", SOUSA afirma que se denomina sujeito passivo aquele que esteja obrigado ao pagamento dos deveres instrumentais – os quais denomina "obrigações acessórias" – ou ao pagamento da obrigação principal. Com relação a esta, o sujeito passivo receberia o "*...nome especial...*" de contribuinte. Defende, ainda, que para a escolha, pelo legislador, do contribuinte, deve-se tomar em conta o critério econômico que, em sua opinião, seria "...de fato o melhor". Com base neste critério "*...o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado". Nesses casos, para o autor, estaríamos diante de casos de "sujeição passiva direta*".[3]

Entretanto, o autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional ressalta que casos há em que ao Estado seja conveniente cobrar o tributo de outra pessoa que não

aquele que experimenta a vantagem econômica em decorrência do ato, fato ou negócio tributado. Nesses casos, estaríamos diante da chamada sujeição passiva indireta. Esta se divide em duas modalidades: "substituição" e "transferência", que, por sua vez, subdivide-se em "solidariedade", "sucessão" e "responsabilidade".[4]

Haverá "substituição" (do sujeito passivo direto pelo indireto) nos casos em que a lei expressamente estabeleça que a obrigação tributária deva surgir contra pessoa diversa daquele que "*...esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio jurídico tributário*".[5]

Nos casos de "transferência", por sua vez, a obrigação tributária surge, originalmente, contra o chamado sujeito passivo direto mas, em virtude da ocorrência de um "*fato posterior*", a obrigação transfere-se para outro sujeito, denominado de sujeito passivo indireto. São três as espécies de "transferência": "solidariedade", "sucessão" e "responsabilidade". Haverá solidariedade quando duas pessoas forem concomitantemente, ou "*...simultaneamente...*" obrigadas pela mesma obrigação. Ocorrerá a sucessão nos casos em que haja a transferência da obrigação em razão do "*...desaparecimento...*" do devedor original, que pode ser decorrente de morte ou, ainda, de transferência de imóveis ou do estabelecimento tributado. Por fim, estaremos diante de responsabilidade quando a lei tributária responsabilizar, nos casos em que o sujeito passivo direito não o tenha adimplido, um terceiro pelo pagamento do tributo.[6]

PAULO DE BARROS CARVALHO, ao comentar as lições sobre sujeição passiva de RUBENS GOMES DE SOUSA, faz a ressalva de que a teoria deste foi elaborada à época em que havia uma mescla entre Direito Tributário e Ciência das Finanças, ou, em suas palavras, que tais ensinamentos "*...foram elaborados quando conceitos da ciência do Direito Tributário se achavam em grande parte impregnados pela inconveniente influência de categorias estranhas, principalmente de caráter econômico"*.[7]

No que se refere ao imposto de importação, ambas as figuras (contribuintes e responsáveis) estão expressamente relacionadas em norma legal, como se detalha a seguir.

2. Contribuinte

Considera-se "contribuinte" aquele que, nos termos do artigo 121, I, do Código Tributário Nacional, "*...tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*". Será, assim, aquele que, possuindo personalidade jurídica, realizar o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência tributária.

Como contribuintes do imposto de importação, o Decreto-Lei n. 37/1966, em

seu art. 31, indicava originalmente o importador e o arrematante de mercadoria apreendida ou abandonada, praticamente reproduzindo os ditames do art. 22 do Código Tributário Nacional.

Contudo, apesar da previsão legal para que o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados figurasse como contribuinte, a Secretaria da Receita Federal, por meio do Parecer da Coordenação do Sistema de Tributação - CST (atual Coordenação-Geral de Tributação - Cosit) no 63, de 24/10/79 (publicado no DOU de 26/10/79) entendeu que não há incidência do imposto de importação quando da alienação, pela União, de mercadorias estrangeiras apreendidas ou abandonadas, tendo em vista que as mercadorias apreendidas (ou abandonadas e posteriormente apreendidas), de acordo com o Decreto-lei no 1.455, de 1976, passavam a ser de propriedade da União.

Em 1988, o Decreto-lei no 2.472, alterando o art. 31 do Decreto-Lei n. 37/1966, excluiu da relação de contribuintes o arrematante e incluiu o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada.[8] Na Exposição de Motivos no 296, de 1º/9/1988, que acompanha tal Decreto-lei, justifica-se a mudança da seguinte forma:

> *[...] No art. 31 do DL-37/66, [...], (I) eliminou-se a figura do arrematante, já que pela sistemática introduzida com o DL 1.455/76 o arrematante adquire, nas hastas públicas de mercadorias estrangeiras objeto de pena de perdimento, bem próprio da União sobre o qual não incide o imposto de importação; (II) introduziram-se como contribuintes o destinatário da remessa postal internacional e o adquirente de mercadoria entrepostada, que, embora sejam importadores da mercadoria, não são agentes de sua introdução no território nacional. (grifo nosso)*

Perceba-se, pela justificativa, que as inclusões se devem tão-somente à adoção da definição de importador no texto original do Decreto-Lei n. 37/1966 ("qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional"), mantida no Decreto-lei no 2.472, de 1988. O próprio legislador reconhece que os incluídos são, de fato, importadores, e foram expressamente relacionados apenas por não se amoldarem à definição do Decreto-Lei n. 37/1966.[9]

Poderia o legislador ter afirmado (em verdade ele o faz, indiretamente) que o *contribuinte* do imposto de importação é o *importador*, assim entendido aquele que promove o despacho de importação para consumo das mercadorias ingressadas no território aduaneiro.[10]

Convém, por fim, destacar que o termo 'importador' não designa um profissional

da atividade de importação, mas quaisquer pessoas, físicas ou jurídicas, que promovam a importação.[11]

3. Responsável Tributário

Lembremo-nos que o Código Tributário Nacional, no inciso II do artigo 121, prescreve que o sujeito passivo será considerado responsável "*...quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*".

O artigo 128 do mesmo código, por sua vez, prescreve, estabelecendo uma disposição geral para a responsabilidade tributária, que:

Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte e atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Notamos, da leitura de ambos os enunciados, que a responsabilidade prevista no inciso II do artigo 121 é diversa daquela prevista no "*caput*" do artigo 128. Enquanto a primeira nada menciona acerca da vinculação do responsável com o "fato gerador", a segunda, constante do "*caput*" do artigo 128, expressamente prescreve que o legislador poderá estabelecer que terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação será responsável pelo crédito tributário.

Na redação original do Decreto-Lei n. 37/1966 havia apenas a figura do responsável solidário. Foi com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472, de 1988, que se estabeleceu distinção entre responsáveis (art. 32, *caput)* e responsáveis solidários (art. 32, parágrafo único) pelo imposto de importação.

Os *responsáveis* são o *transportador*, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno, e o *depositário*, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro.

Como a operação de importação se inicia no exterior, ficando a mercadoria, a partir do embarque, sob a responsabilidade do transportador, até o momento de sua descarga, no País, quando é transferida ao depositário, conforme o artigo 750 do Código Civil, parece ter o legislador, de forma simplificada, buscado como responsáveis pelo pagamento do imposto exatamente os responsáveis pela guarda da mercadoria, no curso da importação.

No que se refere à *responsabilidade solidária*, relacionou originalmente o Decreto-Lei n. 37/1966 o *adquirente ou o cessionário de mercadoria beneficiada com isenção*

ou redução do imposto e *o representante, no País, do transportador estrangeiro*.[12] A Medida Provisória no 2.158-35, de 24/8/2001 acrescentou à lista o *adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem*,[13] por intermédio de pessoa jurídica importadora, e a Lei no 11.281, de 20/2/2006, o *encomendante predeterminado* que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.[14] A Lei no 9.611, de 19/2/1998, em seu artigo 28, estabeleceu, ao lado da responsabilidade solidária do expedidor ou de subcontratado para realização de transporte multimodal, um caso *sui generis* de responsabilidade solidária: a responsabilidade solidária preferencial do operador de *transporte multimodal*.[15] E a Lei no 10.833, de 29/12/2003, em seu art. 59, estabeleceu a solidariedade entre o beneficiário de regime aduaneiro suspensivo, destinado a industrialização para exportação, no caso de admissão de mercadoria no regime por outro beneficiário, mediante sua anuência, com vistas à execução de etapa da cadeia industrial do produto a ser exportado.[16]

---

[1] *Teoria da norma tributária.* 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 165.
[2] ATALIBA, *Hipótese de Incidência Tributária.* 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 80 e 86; e BECKER, *Teoria geral do direito tributário.* 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 296.
[3] *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 91-92.
[4] I*bidem*, p. 92.
[5] *Ibidem*, p. 93.
[6] I*bidem*, p. 92-93.
[7] *Teoria da norma tributári*a. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 166-167.
[8] Mercadoria entrepostada é aquela admitida no regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro (disciplinado nos artigos 404 a 419 do Regulamento Aduaneiro).
[9] TREVISAN, *A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro.* Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 106.
[10] A partir de tal definição, somente poderíamos designar como importador quem registra uma declaração de importação a título definitivo. Os que introduzissem no território aduaneiro mercadorias a título temporário seriam designados por beneficiários, em relação ao regime de ingresso. Os que introduzissem clandestina ou irregularmente mercadorias não seriam importadores, mas autores dos crimes de contrabando ou descaminho.
[11] HILÚ NETO, *Imposto sobre importações e imposto sobre exportações*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 152-153.
[12] Como afirma LIZIANE MEIRA, todo transportador estrangeiro, por força do Código Civil (art. 1.134, § 1o, V), deve ter um representante no País, e tal representante deve adimplir seus débitos, o que é imanente ao próprio conceito de representação (*Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: IOB, 2002, p. 125; e *Tributos sobre o*

Comércio Exterior. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 375).

[13] Importador por conta e ordem de terceiro, cf. o parágrafo único do art. 1o da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal no 225, de 18/10/2002, é “a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial”.

[14] O importador por encomenda é aquele que adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cf. a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal no 634, de 24/3/2006.

[15] Operador de transporte multimodal, cf. art. 5o da Lei no 9.611, de 19/2/1998, é a pessoa jurídica, transportador ou não, contratada como principal para a realização do Transporte Multimodal de Cargas da origem até o destino, por meios próprios ou por intermédio de terceiros. Esclareça-se que Transporte Multimodal de Cargas, como estabelece o art. 2o da mesma lei, é “aquele que, regido por um único contrato, utiliza duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino, e é executado sob a responsabilidade única de um Operador de Transporte Multimodal”.

[16] Na prática, o artigo buscou autorizar que, em um processo de industrialização para exportação ao amparo de regime suspensivo (por exemplo, o entreposto industrial sob controle informatizado – RECOF, disciplinado nos artigos 420 a 426 do Regulamento Aduaneiro) possa haver coabilitados do beneficiário do regime, desde que este seja tributariamente solidário. A coabilitação é comum na indústria automobilística: enquanto o beneficiário produz um veículo a ser exportado, seus coabilitados admitem peças com suspensão (tecidos, parafusos, ...) para fabricação de produtos (bancos, motores, ...) a serem fornecidos ao beneficiário, que as agregará aos veículos a serem exportados.

Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional.

AUTOR

Maurício Dalri Timm do Valle e Rosaldo Trevisan

1. Introdução

Muito do que foi dito em relação ao Imposto de Importação - como, por exemplo, as

considerações sobre regras de origem, as diferenças entre produtos e mercadorias, bem como entre território nacional e território aduaneiro - é aplicável ao Imposto sobre as Exportações, razão pela qual não o repetiremos, encaminhando o leitor aos comentários relativos ao Imposto sobre Importações. Inclusive, o próprio legislador estabeleceu, no art. 8º do Decreto-Lei n. 1.578, de 11 de outubro de 1977 - diploma que regula o Imposto sobre as Exportações - que "*No que couber, aplicar-se-á, subsidiariamente, ao imposto de exportação a legislação relativa ao imposto de importação*".

2. Hipótese de incidência tributária

2.1 Critério Material

O Texto Constitucional de 1988, em seu art. 153, II. prescreve competir à União instituir imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou *nacionalizados*. O Decreto-Lei n. 1.578, de 11 de outubro de 1977 contém prescrição semelhante ao prescrever no caput do art. 1º que „O Imposto sobre a *Exportação, para o estrangeiro, de produto nacional ou nacionalizado tem como fato gerador a saída deste do território nacional*".

Não há dúvida, portanto, de que o verbo que é núcleo do critério material é o exportar. E, como bem alerta MIGUEL HILÚ NETO, a exportação se dá para o *exterior*[1] , esclarecendo que remessas de produtos de uma unidade da federação para outra não é passível de incidência do Imposto sobre Exportações. Aqui, seguiremos o entendimento de ROSALDO TREVISAN, de que „*...exportar significa levar para fora do território aduaneiro".*[2]

Por fim, ressalte-se que produto *nacionalizado* é, de acordo com o § 1º do art. 212 do Decreto n. 6.759, de 05 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro), aquele „*...importado a título definitivo*".

2.2 Critério espacial

Assim como ocorre no Imposto sobre Importação, no Imposto sobre Exportações o critério espacial, apesar deste artigo e do art. 1º do Decreto-Lei n. 1.578, de 11 de outubro de 1977, mencionarem „*saída do território nacional*", o art. 213 do Decreto n. 6.759, de 05 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro), alude a *território aduaneiro.* Aqui, aplicáveis as considerações sobre a distinção entre território nacional e território aduaneiro realizadas por ocasião dos comentários ao art. 19 do Código Tributário Nacional.

2.3 Critério temporal

O º 1 do art. 1º do Decreto-Lei n. 1.578, de 11 de outubro de 1977, ao prescrever que „*Considera-se ocorrido o fato gerador no momento da expedição da Guia de Exportação ou documento equivalente*", precisa o critério temporal do Imposto sobre

as Exportações.
Atualmente, o parágrafo único do art. 213 do Decreto n. 6.759, de 05 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro), estabelece que, „*para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro de exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex)*“. Isso demonstra, na visão de ROSALDO TREVISAN, uma mudança de postura em relação ao que adotado em relação ao Imposto de Exportação:

> Diferenciando-se da postura adotada em relação ao imposto de importação, optou o legislador, assim, na exportação, por delimitar um critério temporal da hipótese de incidência em momento anterior ao início do despacho aduaneiro de exportação: o registro de exportação, no Siscomex.[3]

---

[1] *Imposto sobre importações e imposto sobre exportações*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 67.
[2] *A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 120. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998>.
[3] *A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro.* Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 125. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998>.

Art. 24. A base de cálculo do imposto é:
I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;
II - quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.
Parágrafo único. Para os efeitos do inciso II, considera-se a entrega como efetuada no porto ou lugar da saída do produto, deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação e, nas vendas efetuadas a prazo superior aos correntes no mercado internacional o custo do financiamento.

AUTOR

Maurício Dalri Timm do Valle e Rosaldo Trevisan

Assim como no art. 24 do Código Tributário Nacional, o Decreto-Lei n. 1.578, de 11 de outubro de 1977, estabelece, em seu art. 2º que a base de cálculo do Imposto sobre Exportações é o "*preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo Poder Executivo, mediante ato da CAMEX - Câmara de Comércio Exterior*". E, de acordo com o § 1º do mesmo artigo, o "...*preço à vista do produto, FOB ou posto na fronteira, é indicativo do preço normal*". Sobre a diferenciação entre as cláusulas *FOB, CFR ou CIF,* são interessantes as lições de ROOSEVELT BALDOMIR SOSA.[1]

Permite-se, entretanto, à Câmara de Comércio Exterior, nos casos em que o "...*preço do produto for de difícil apuração ou for susceptível de oscilações bruscas no mercado internacional*", fixar *"...critérios específicos ou estabelecerá pauta de valor mínimo, para apuração de base de cálculo*", conforme prescreve o § 2º do art. 2º do Decreto-Lei n. 1.578, de 11 de outubro de 1977.

---

[1] Sobre tais cláusulas, excelentes são os ensinamento de ROOSEVELT BALDOMIR SOSA. Apesar de serem cláusulas, por excelência, do transporte internacional, são utilizadas também nos transportes internos. Diz ROOSEVELT BALDOMIR SOSA, sobre a cláusula *FOB*: "...uma operação cursada na modalidade *FOB* (*free on board*), vem a significar que o vendedor cumpre a obrigação de entrega da mercadoria ao comprador, quando esta mercadoria cruze a amurada do navio, isto é, com o embarque a bordo. A utilização dessa cláusula negocial indica, outrossim, que as formalidades de exportação estão a cargo do vendedor. Em contrapartida, o comprador assume, a partir do efetivo embarque, todos os riscos de avaria, perda ou dano, porventura ocorridos a partir daquele momento". Sobre as cláusulas *CFR e CIF*, ensina ROOSEVELT BALDOMIR SOSA: "Já no caso de emprego da cláusula CFR (*Costa and Freight)* deverá o vendedor arcar com os custos e frete necessários para levar a carga até o porto de destino, porém não assume riscos de avaria ou dano porventura ocorridos após o efetivo embarque, que correrm à conta do comprador. Contudo, se a cláusula for CIF (*Cost, Insurance and Freight*), deverá o vendedor providenciar seguro marítimo para efeitos de cobertura mínima de avarias, perdas ou dano às mercadorias, e assim por diante" - *A aduana e o comércio exterior.* São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 86-87.

Art. 25. A lei pode adotar como base de cálculo a parcela do valor ou do preço, referidos no artigo anterior, excedente de valor

básico, fixado de acordo com os critérios e dentro dos limites por ela estabelecidos.

AUTOR

Maurício Dalri Timm do Valle e Rosaldo Trevisan

Aqui, apropriamo-nos das lições de ALIOMAR BALEEIRO, para quem este artigo 25 trata da chamada escala móvel. Essa é a escala pela qual "*... o imposto acompanhará a elevação do preço no mercado externo, compensando-o, ou mesmo desaparecendo, em caso de baixa de cotação - medida de política fiscal para defesa dos produtos no comércio externo e também de suas consequências no balanço de pagamentos da nação, considerações essas que devem pesar na interpretação do texto e na de sua finalidade econômica".*[1]

---

[1] *Direito tributário brasileiro.* 11. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2005, p. 227.

Art. 26. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

AUTOR

Maurício Dalri Timm do Valle e Rosaldo Trevisan

O art. 3º do Decreto-Lei n. 1.578, de 11 de outubro de 1977, estabeleceu a alíquota do Imposto sobre as Exportações em 30% (trinta por cento), permitindo ainda, por meio de seu parágrafo único, que a alíquota fosse elevada pelo Poder Executivo até o limite de cinco vezes o percentual fixado no *caput*, ou seja, até o patamar de 150% (cento e cinquenta por cento).

Entretanto, após a edição da Circular do Banco Central do Brasil n. 2.767, de 11 de julho de 1997, a regra é a de que a alíquota do Imposto sobre Exportações seja de 0%.[1]

---

[1] ROSALDO TREVISAN aponta a lista de exceções: „O imposto de exportação é exigido em alíquotas diferentes de 0% somente para as seguintes mercadorias: a)

cigarros classificados no código 2402.20.00 da NCM, quando exportados para a América do Sul e para a América Central, inclusive Caribe; b) armas e munições, suas partes e acessórios, quando exportados para a América do Sul, exceto Argentina, Chile e Equador, e para a América Central, inclusive Caribe; c) couros e peles curtidos de bovinos; e d) couros e peles em bruto de bovinos, ovinos e outros couros e peles em bruto" - *A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro.* Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 128. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998>.

Art. 27. Contribuinte do imposto é o exportador ou quem a lei a ele equiparar.

AUTOR

Maurício Dalri Timm do Valle e Rosaldo Trevisan

O art. 5º do Decreto-Lei n. 1.578, de 11 de outubro de 1977 foi absolutamente direto ao estabelecer que o *"...contribuinte do imposto é o exportador, assim considerado qualquer pessoa que promova a saída do produto do território nacional"*. Dessa forma, e como bem ressaltado por ROSALDO TREVISAN, *"...não há necessidade de que o ramo de atividade da pessoa física ou jurídica seja relacionado à exportação, pois o simples fato de expedir a mercadoria nacional ou nacionalizada ao exterior já caracteriza a sujeição passiva"*.[1]

---

[1] *A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro.* Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Curitiba, 2008, p. 126. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998>.

Art. 28. A receita líquida do imposto destina-se à formação de reservas monetárias, na forma da lei.

AUTOR

Maurício Dalri Timm do Valle e Rosaldo Trevisan

De acordo com ALIOMAR BALEEIRO, este enunciado prescrito é *regra meramente programática,* na medida em que não possui caráter imperativo1. Convém observarmos o que consta do item 7 da exposição de motivos do Código Tributário Nacional (Exposição n. 910), do Ministro OTÁVIO G. BULHÕES ao Presidente CASTELO BRANCO:

> 7. Além dos aspectos assinalados, convém ressaltar que a reforma tributária tem, igualmente, por escopo oferecer meios de disciplina monetária. Acredito estarmos em condições de sugerir ao legislador dispositivos constitucionais que facultem ao Conselho Monetário Nacional o uso de dois impostos que muito se adaptam à política monetária, ao passo que mantidos conforme são atualmente constituem entraves á economia do País. O imposto de exportação e o imposto sobre transações financeiras - denominado imposto de selo - são condenáveis se exigidos com a finalidade de suprir recursos de tesouraria, porque recaem sobre valores que de forma alguma, expressam a capacidade de contribuir para os cofres públicos. Por outro lado, são excelentes meios de formação de reservas. Mostra a experiência a inegável vantagem de uma reserva monetária oriunda do aumento de preços internacionais dos produtos de exportação, como meio de compensar essa exportação em fase subsequente de baixa dos preços. É, igualmente, recomendável desestímulo a movimentos autistas em Bolsa, mediante a adoção de um tributo sobre tais transações, cuja receita pode ser empregada na formação de reservas que se destinem a financiar as compras de títulos em casos de especulação baixista. Idêntico processo fiscal compensatório pode ser adotado no mercado cambial. Trata-se de um instrumento de política monetária que completa e, não poucas vezes, substitui o clássico processo de redesconto, nem sempre exequível ou a intervenção direta no mercado de capitais, cujo êxito depende de uma sensibilidade financeira que ainda não conseguimos alcançar. Agora que a inflação foi subjugada e que nos empenhamos na recuperação econômica apoiada em um cruzeiro estável, as medidas acima sugeridas são de urgente necessidade. Não nos esqueçamos de que nas fases de recuperação há sempre o perigo de um ressurgimento inflacionário. Se não o controlamos adequadamente incorremos no risco de uma desvalorização da moeda, que a opinião pública já não tolera, ou por falta de instrumental próprio, cairemos no extremo oposto do dilema de embaraçar o ritmo de desenvolvimento. O Conselho Monetário Nacional deve, consequentemente, expor de variados instrumento, sendo, em nosso País, o processo fiscal-monetário o dos mais eficientes, por suas notáveis qualidades de flexibilidade e de eficácia. Contando com flexibilidade do referido instrumental, as autoridades estarão aptas a selecionar as medidas que visam a combater os focos inflacionários ou depressivos. Ao mesmo

tempo, a eficácia da medida seletiva é reforçada de maneira global, uma vez que o aumento ou a diminuição das reservas representa um contra efeito à expansão ou à retração dos meios de pagamento, originados dos aludidos focos, inflacionários ou depressivos.

---

[1] *Direito tributário brasileiro.* 11. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2005, p. 229

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.

AUTOR
Carlos Eduardo Pereira Dutra

Logo no primeiro artigo sobre o Imposto Territorial Rural – ITR o Código Tributário Nacional – CTN deixa claro que se trata de tributo cuja competência pertence à União. Ainda que pareça desnecessário a ressalva realizada pelo Código, uma vez que a Constituição de 1988 é clara ao estabelecer em seu art. 153, VI, a competência da União para tributar a propriedade territorial rural, nem sempre foi assim.

Conforme esclarece Lúcio Bastos[1], a primeira Constituição que veio a tratar de um Imposto Sobre a Propriedade Territorial foi a de 1891 que estabelecia em seu art. 9º a competência dos Estados-membros para instituir referido imposto.

Posteriormente, a Constituição de 1934 estabeleceu que competia aos Municípios instituir "os impostos predial e territorial urbanos" e aos Estados-membros instituir imposto sobre a "propriedade territorial, exceto a urbana", até que, já na vigência da Constituição de 1946, como bem lembra Lucio Bastos:

> (...) ocorreu a entrada em vigor da Emenda Constitucional n. 10, de 11 de novembro de 1964, pois ao tempo em que conferiu autonomia ou especificidade ao Direito Agrário, transferiu para a União a competência privativa para criar impostos sobre a propriedade territorial rural, permanecendo com os Municípios o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana.

O que se conclui, portanto, é que a competência da União para instituição do ITR

foi fixada apenas quase dois anos antes da edição do Código Tributário Nacional, o que reforça a importância de ter sido destacado, logo no início do caput do art. 29, o ente competente para instituição do tributo.

Ainda em relação ao caput do art. 29 cabe mencionar que o CTN define que o ITR incidirá sobre a propriedade territorial rural de imóvel por natureza, delimitando o seu campo de incidência e diferenciando-o do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU que incide sobre a propriedade predial e territorial urbana por natureza ou acessão física, tornando-se necessária a definição do que se entende por propriedade rural de imóvel por natureza.

Inicialmente cabe mencionar que o novo Código Civil (Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002) não mais apresenta a mesma classificação de imóveis que apresentava o código antigo (Lei 3.107, de 1º de janeiro de 1916), estabelecendo apenas, em seu art. 79, que se considera bem imóvel "(...) o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente." Ocorre que, como se sabe, o CTN foi editado em período no qual vigia o Código Civil anterior, de 1916, o qual classificava os bens imóveis em i) por natureza, ii) por acessão física, iii) por acessão intelectual e iv) por determinação legal, conceituando os primeiros (por natureza) como sendo "o solo com os seus acessórios e adjacências naturais compreendendo a superfície, as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo". Nas palavras de Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho "a natureza imobiliária do solo compreende tudo aquilo que incorporado pela própria natureza (ex: jazidas, minerais, quedas-d'água), atingindo ainda a sua extensão vertical (o espaço aéreo e o subsolo). As árvores destinadas ao corte, utilizadas pela indústria madeireira, são consideradas bens móveis por antecipação". No mesmo sentido Arnoldo Wald para quem, mesmo após a vigência do novo código civil "(...) os bens imóveis podem ser classificados da seguinte forma: imóveis por sua natureza (CC, art. 79, 1ª parte), compreendendo o solo e tudo quanto se incorporar a ele naturalmente (...)".

Justamente em razão disso é que o ITR deve incidir apenas sobre a terra nua, conforme veremos com mais detalhe nos comentários ao art. 30. Poderia surgir algum questionamento quanto ao fato de que, atualmente, a lei civil a qual o art. 29 faz remissão, não mais realiza a aludida distinção, levando a interpretação de que o ITR incidiria sobre qualquer espécie de bem imóvel.

Alinhamo-nos, nesse ponto, ao posicionamento de Hugo de Brito Machado, para quem:

> (...) mesmo que se entenda que em face da lei civil não subsistem os conceitos antigos das várias espécies de imóveis, ainda assim não se chegará a conclusão diversa. Pelo menos para fins tributários devem ser

> preservados aqueles conceitos antigos, porque eles, na verdade estão incorporados aos dispositivos do Código Tributário Nacional (...) .

Sabe-se que a Constituição "constitucionaliza" os conceitos por ela adotados, tal como vigentes à época de sua promulgação. Nesse sentido, brilhantes as palavras de Andrei Pitten Velloso:

> A Constituição adota, para a outorga de competências tributárias, certos conceitos, que hão de ser respeitados pelo legislador infraconstitucional. Quando a Constituição alude à "renda", a "serviços", "mercadorias", "propriedade", etc., para conferir poder impositivo aos entes políticos, vincula o legislador, que não pode estipular o conteúdo de sua sujeição, de modo a torná-la inexistente.
>
> Mesmo que a linguagem seja inevitavelmente vaga, é viável que o intérprete determine o conteúdo semântico dos signos lingüísticos empregados pelo constituinte, construindo, desse modo, as normas de competências tributárias. Por exemplo: há significativa divergência acerca do conceito de renda, mas não há dúvidas de que uma mercadoria não é renda. Também não pode ser advogado de forma séria que a efetivação de uma despesa caracterize renda, embora já tenha sido cobrado o Imposto de Renda sobre despesas .

No mesmo sentido posiciona-se o ilustre Professor Sacha Calmon Navarro Coelho:

> A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma-padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição.

Em razão disso Hugo de Brito conclui afirmando que:

> Assim, mesmo que o novo Código Civil contivesse norma incompatível com os conceitos da lei civil anterior, o que já vimos não ocorrer, ainda assim subsistiriam os conceitos elaborados à luz da lei civil anterior, posto que já definitivamente incorporados pelas normas do Código Tributário Nacional e da própria Constituição Federal de 1988.

Quanto à propriedade cabe inicialmente destacar que, como bem lembra Carlos Frederico Marés de Souza , o Código Civil, em que pese possuir uma série de artigos para regular o direito de propriedade, em momento algum o conceitua, cabendo este papel a doutrina civilista que, linhas gerais, a define como sendo "(...) o mais amplo dos direitos reais, abrangendo a coisa em todos os seus aspectos" , sendo conceituada por Arnoldo Wald como "(...) a senhoria de um sujeito de direito sobre determinada coisa, garantida pela exclusão da ingerência alheia. Caracteriza-se a propriedade plena pela exclusividade, ilimitação, perpetuidade e elasticidade". Silvio Venosa esclarece que "o direito de propriedade (...) engloba tanto os bens corpóreos e incorpóreos, como os móveis ou imóveis" e Washington de Barros Monteiro destaca seus três principais atributos: i) "o direito de propriedade é de fato absoluto, ii) "o segundo atributo desse direito é ser exclusivo", iii) "desses dois caracteres essenciais da propriedade, absoluto e exclusivo, decorre que ela é também irrevogável" .

Já no que se refere à expressão "rural" poder-se-ia admitir uma série de interpretações em torno dessa expressão, da mais ampla a mais restrita, tanto que existem basicamente duas correntes de entendimento, a que define que o que interessa saber é a destinação do imóvel e a que caminha no sentido de entender que o que interessa é a localização geográfica.

Pela primeira corrente de interpretação será rural todo imóvel que estiver destinado para atividade rural (agricultura, pecuária, extrativismo, dentre outros), já pela segunda bastaria o imóvel não estar enquadrado em área urbana para se enquadrar como rural.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, em que pese não indicar o que se entende por área rural acaba por defini-la, ainda que por exclusão ou de modo residual, ao indicar o que se entende por zona urbana , sendo que cabe destacar que a competência para definição de área urbana e rural deve sim ser atribuída ao CTN, por força não apenas do inciso III do art. 146, mas também em razão do inciso I do art. 146 que outorga à lei complementar a solução dos conflitos de competência.

Define o CTN em seu art. 32 que, para que uma área possa ser considerada como sendo urbana deverão ser preenchidos pelo menos dois dos cinco requisitos constantes dos incisos do seu §1º ou então, de acordo com o §2º do mesmo artigo, que exista loteamento aprovado pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, ainda que localizados fora das zonas urbanas definidas no §1º do art. 32.

Como bem acentua Hugo de Brito Machado, a partir da edição do Código Tributário nacional "(...) foi instituído o critério simplesmente geográfico. Critério segundo o

qual o imóvel se define como urbano por estar situado na zona urbana, e como rural por estar situado na zona rural".

Além disso, como também assevera o mencionado jurista, a presença de dois dos cinco melhoramentos indicados nos incisos do §1º deve ser efetiva, "(...) vale dizer, devem estar efetivamente disponíveis para os ocupantes do imóvel."

Ocorre que pouco tempo após a edição do Código Tributário foi editado o Decreto-lei n. 57, de 18 de novembro de 1966 que estabeleceu em seu art. 15 que "O disposto no art. 32 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados". A redação do art. 15 acima transcrito levava à conclusão pela adoção, também, do critério da destinação.

Cabe mencionar que o art. 15 foi revogado pelo art. 12 da Lei 5.868, de 12 de dezembro de 1972, a qual acabou por inserir, por meio de seu art. 6º, além do critério da destinação já previsto no art. 15 do DL 57/66, a exigência de que, para ser considerado rural, o imóvel deveria possuir mais do que 1 hectare.

Ocorre que o art. 6º da Lei 5.868/72 foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal por meio do julgamento do Recurso Extraordinário 93.850-8-MG, tendo sido reconhecido pelo STF que "(...) não sendo lei complementar, não poderia ter estabelecido critério, para fins tributários, de caracterização do imóvel como rural ou urbano diverso do fixado nos artigos 29 e 32 do CTN" - . Posteriormente, por meio da Resolução n. 313, o Senado Federal suspendeu a vigência do mencionado dispositivo.

Alguns anos após a declaração de inconstitucionalidade do art. 6º da Lei 5.868/72 o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 12 da mencionada lei, na parte em que revogou o art. 15 do Decreto-lei 57/66 reconhecendo a recepção do DL 57/66 como lei complementar, conforme se observa em trecho do voto do Ministro Sidney Sanches no julgamento do RE 140.773:

> Ora, pelas mesmas razões desse julgado, é de se declarar, como fez o acórdão recorrido, a inconstitucionalidade do art. 12 da mesma Lei ordinária federal n 5.868, de 12.12.1972, no ponto em que pretendeu revogar o art. 15 do Decreto-lei n. 57, de 18.11.1966, ou seja, de um diploma recebido com Lei Complementar, e que, nesse dispositivo, modificara o art. 32 do CTN, outra Lei Complementar, e ambas com normas gerais sobre IPTU e ITR.
> (STF, RE 140773, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno,

> julgado em 08/10/1998, DJ 04-06-1999 PP-00017 EMENT VOL-01953-01 PP-00127).

Recentemente o Superior Tribunal de Justiça, em Recurso Repetitivo, confirmou a legalidade do critério da destinação do imóvel, conforme se observa da partir da leitura da ementa do Recurso Especial n. 1.112.646, abaixo transcrita:

> TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.
>
> 1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966).
>
> 2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.
> (REsp 1112646/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2009, DJe 28/08/2009)

Ainda que anteriores ao RESP 1.112.646, mas posteriores ao RE 140.773 existem posicionamentos doutrinários no sentido de que deve prevalecer apenas o critério da localização e equivalência , assim como, nesse mesmo período, boa parte da doutrina já se manifestava pela prevalência do critério da destinação, cumulado com o da localização.

Tendo sido definido então o que se entende por propriedade rural cabe identificar os fatos que, uma vez ocorridos, geram a incidência do ITR, sendo que o Código Tributário Nacional os indica na parte final do art. 29. Passa-se a análise, portanto, de cada um desses fatos:

a) *Propriedade de bem imóvel rural:* conforme dissemos linhas atrás inexiste um conceito de propriedade, mas o Código Civil estabelece em seu art 1.228 que o direito de propriedade reúne a “faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”. Adquire-se a propriedade por usucapião (art. 1.238 do Código Civil), por transcrição do título de transferência (art. 1.245 do Código Civil) ou por acessão (art. 1.248 do Código Civil). Desse modo, realiza o fato que gera a incidência do imposto todo aquele que exercer os direitos constantes do art. 1.228 e for proprietário por algum dos fatos descritos no Código Civil (arts. 1.238, 1.245 e 1.248).

b) *Titularidade de domínio útil:* Está relacionado à enfiteuse, instituto já extinto

em nosso ordenamento , e que estabelecia no art. 678 do Código Civil de 1916 que "Dá-se a enfiteuse, aforamento, ou emprazamento, quando por ato entre vivos, ou de última vontade, o proprietário atribui a outrem o domínio útil do imóvel, pagando a pessoa, que o adquire, e assim se constitui enfiteuta, ao senhorio direto uma pensão, ou foro, anual, certo e invariável.". Por meio da enfiteuse, o enfiteuta passa a ter o domínio útil sobre o imóvel, e o proprietário o domínio direto. Com isso o enfiteuta tem para si os direitos de usar, gozar e dispor do imóvel, desde que pague, anualmente, o chamado foro (art. 678 do CC/16) e, ao alienar, pague o chamado laudêmio (vide art. 686 do CC/16).

c) *Posse:* O Código Civil vigente estabelece, em seu art. 1.196, que "Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade." A doutrina civilista conceitua a posse como sendo "a exteriorização da propriedade" ou, nas palavras de Venosa "a posse é, enfim, a visibilidade da propriedade", prossegue afirmando que "quem de fora divisa o possuidor não o distingue do proprietário. A exterioridade revela a posse, embora no intimo o possuidor possa ser também proprietário" . Na esfera tributária o entendimento doutrinário majoritário é no sentido de que não é qualquer posse que enseja a subsunção do fato à norma, mas sim apenas aquela posse *ad usucapionem,* ou seja, a posse realizada com o ânimo de dono. Sacha Calmon Navarro Coelho, em parecer sobre o tema afirma que "temos para nos que o intuito do legislador complementar foi atingir o proprietário do bem imóvel ou o quase-proprietário (o vetusto enfiteuta) ou ainda o que aparentava ser proprietário (o possuidor *ad usucapionem*)." No mesmo sentido manifesta-se Cintia Fernandes que assevera "a posse a ser considerada na relação jurídica tributária, é a posse *ad usucapionem*, aquela vinculada ao possuidor que detém o animus de dono em relação ao imóvel." -

A parte final do art. 29 volta a mencionar que o imóvel deve estar localizado fora da zona urbana do Município, o que só reforça a conclusão de que não estando o imóvel abrangido diretamente por algum dos melhoramentos constantes dos incisos do §1º do art. 32 ou não esteja localizado em loteamento aprovado por órgão competente e destinado à habitação, indústria ou ao comércio será enquadrado como rural e sujeito, portanto, a incidência do ITR.

---

[1] Conforme notícia veiculada pela Prefeitura de Lages, no ano de 2013, Helicóptero da Receita Federal foi utilizado para fiscalizar a irregularidade nas declarações de ITR. Disponível em < http://www.lages.sc.gov.br/site_novo/noticias.php?id_noticia=1514>, acesso em 30 de junho de 2014, às 11:12.

[2] Enquanto que em 2011 foram arrecadados R$ 604 milhões com ITR, em 2012 foi arrecadado R$ 677 milhões, o que representou uma variação de 12,39% inferior apenas

à variação ocorrida em relação ao Imposto de Importação, que foi da ordem de 16,37%. Disponível em http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2012/Analisemensaldez12.pdf>, acesso em 01.11.2013, às 10h45.

[3] BASTOS, Lúcio Flávio Camargo. A Tributação da Terra e a Realidade Fundiária. Sergio Antonio Fabris Editor: Porto Alegre, 1987. pp. 23.

[4] BASTOS, Lúcio Flávio Camargo. A Tributação da Terra e a Realidade Fundiária. Sergio Antonio Fabris Editor: Porto Alegre, 1987. pp. 23.

[5] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo Curso de Direito Civil – Parte Geral. 5ª Ed. Rev. Amp. e Atualizada. São Paulo: Saraiva, 2004. pp. 266.

[6] WALD, Arnoldo.Direito civil: introdução e parte geral. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. pp. 204.

[7] MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Volume I. São Paulo: Atlas, 2003. pp. XXX.

[8] VELLOSO, Andrei Pitten. Competências para a criação de contribuições sobre a importação, as regras-matrizes da Cofins–importação e do Pis/Pasep-importação e seus aspectos polêmicos. Revista AJUFERGS, Porto Alegre, n. 2, p. 1-35, 2006. Disponível em: <http://www.ajufergs.org.br/revista_ajufergs_02.asp>. Acesso em: 5 set. 2008.

[9] XXXX Citar Referência XXXX

[10] MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Volume I. São Paulo: Atlas, 2003. pp. XXX.

[11] Marés afirma que “apesar do esmero das legislações é raro encontrar nas leis definições de propriedade. O Código Civil Brasileiro (Lei 3.071, de 1º de janeiro de 1916), por exemplo, dedica um capítulo com 50 artigos à propriedade, mas não a define, dispondo tão somente que a `a lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua´. A propriedade tão discutida nos séculos anteriores passou a ser um dado da realidade, absoluta e indefinível e de proteção cogente para as Constituições e Estados Constitucionais capitalistas. (SOUZA, Carlos Frederico Marés. A Função Social da Terra. Sergio Antonio Fabris Editor: Porto Alegre, 2003. pp. 34-35).

[12] WALD, Arnoldo. Direito civil: direito das coisas, volume 4. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. pp. 119.

[13] WALD, Arnoldo. Direito civil: direito das coisas, volume 4. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. pp. 120.

[14] VENOSA, Silvio de Salvo. Direito Civil: direitos reais. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005. pp. 188.

[15] MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil. 3º Volume, Direito das Coisas. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1986. pp. 89-90.

[16] Esse é também o entendimento de Hugo de Brito Machado que afirma “O Código Tributário Nacional não define a zona rural. (...) Aqui, porém, já queremos deixar claro que a definição de zona rural se faz por exclusão. Definida a zona urbana pela lei municipal, por exclusão se terá definida também a zona rural”. (MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Volume I. São Paulo: Atlas, 2003. pp. 348.)

[18] MACHADO, Hugo de Brito. Critérios Geográfico e da Destinação do Imóvel para definir a Incidência do IPTU ou do ITR in Revista Dialética de Direito Tributário n. 139: São Paulo: Dialética, XXXX. pp. 56-60.

[19] MACHADO, Hugo de Brito. Critérios Geográfico e da Destinação do Imóvel para definir a Incidência do IPTU ou do ITR in Revista Dialética de Direito Tributário n. 139: São Paulo: Dialética, XXXX. pp. 56-60.

[20] A expressão entre aspas foi retirada da ementa do RE 93.850-8, sendo que seu inteiro teor está disponível em < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=187342>, acesso em 14 de julho de 2014, às 10h22.

[21] Vale lembrar que, à época em que editada a Lei 5.868/72 já estava vigente a Constituição de 1967, emendada pela EC 01/69 e que estabelecia em seu art. XXX que competia à lei complementar a definição do imóvel como rural ou urbano.

[22] O inteiro teor do RE 140.733 está disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208480>, acesso em 14 de julho de 2014, às 10h35.

[23] Inteiro teor do Recurso Especial n. 1112646 disponível em <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=907599&sReg=200900510886&sData=20090828&formato=PDF>, acesso em 14 de julho de 2014, às 10h38.

[24] Cintia Estefania Fernandes, em excelente obra sobre IPTU, publicada no ano de 2005, concluiu que "Em novembro de 2000, o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial n. 169.924-RS, mais uma vez fez prevalecer que estabelece o art. 32 do CTN, e seu parágrafo primeiro, elegendo como critério válido para definir a zona urbana, a sua localização e não a sua destinação. Hoje, esta questão encontra-se superada, prevalecendo os critérios da localização e equivalência, previstos no Código Tributário Nacional" (FERNANDES, Cintia Estafania. IPTU: texto e contexto: São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. XXX.)

[25] Ives Gandra da Silva Martins manifestou-se no sentido de que "em outras palavras, a determinação que prevalece é a DL n. 57/66, em seu art. 15 (...)". (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência dos parágrafos 1º e 2º do artigo 32 do CTN. Conflito de Competência Impositiva – ITR x IPTU in Revista Dialética de Direito Tributário n. 184. São Paulo: Dialética, 2011. pp. 159-178.

[26] Cabe mencionar que o art. 2038 do Código Civil ao vedar a realização de novas enfiteuses, garantiu a permanência das já constituídas, por isso importante compreender, ainda que brevemente, as regrais gerais acerca desse instituto.

[27] Na mesma linha de entendimento podemos citar Diego Sales Seoane: "Já o domínio útil é o resultado do contrato de enfiteuse, por meio do qual o enfiteuta exerce sobre o bem imóvel todos os poderes inerentes à propriedade sem, contudo, detê-la, obrigando-se, em contrapartida, a pagar um foro anualmente ao seu senhorio. Ademais, em caso de alienação do domínio útil, será devido ao senhorio o laudêmio." (SEOANE, Diego Sales. IPTU e ITR – não incidência sobre o Domínio Útil e a Posse de Imóvel in Revista Dialética de Direito Tributário n. 215. São Paulo: Dialética, 2013. pp. 78-87.)

[28] WALD, Arnoldo. Direito civil: direito das coisas, volume 4. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva,

2009. pp. 32.
[29] VENOSA, Silvio de Salvo. Direito Civil: direitos reais. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005. pp. 61.
[30] COELHO, Sacha Calmon Navarro. Intributabilidade pelo ITR das Áreas Operacionais e Alagadas de Usinas Hidrelétricas in Revista Dialética de Direito Tributário n. 143. São Paulo: Dialética, 2007. pp. 135-145.
[31] FERNANDES, Cintia Estafania. IPTU: texto e contexto: São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. XXX.

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário.

AUTOR
Carlos Eduardo Pereira Dutra

Ainda que pareça simples, a definição da base de cálculo do ITR é assunto que demanda uma série de discussões, uma vez que primeiro é preciso definir o que se entende por valor fundiário e, posteriormente, é preciso entender como esse conceito foi implementado pela legislação ordinária instituidora do tributo.

> Inicialmente cabe mencionar que como bem ressalta Paulo de Barros Carvalho a base de cálculo tem como uma de suas funções mensurar o fato descrito na norma . Ora, se o art. 29 estabelece que o tributo em questão incidirá sobre a propriedade territorial rural de imóvel por natureza, não devem estar abrangidas na base de cálculo do mencionado imposto tudo que nele se acresceu por acessão física, por isso Aliomar Baleeiro, citado por Hugo de Brito Machado, assevera que:

O valor fundiário corresponde à noção das leis francesas que regulam o impôt foncier non bati, isto é, o solo nu, não utilizado, sem edificação ou outras acessões, como árvores etc. O solo com suas aderências naturais, sem a ação humana.
Deve ser entendido pois como o valor do solo, até porque o fato gerador é a propriedade ou posse do imóvel 'por natureza'. [34]

> Já a Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que estabelece atualmente as regras gerais em relação ao ITR, ao estabelecer a base de cálculo do Imposto determina uma série de exclusões do que chama de base tributável, bem como do que chama de valor de terra nua - VTN. Observe:

> Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.
> § 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:
> I - VTN, o valor do imóvel excluídos os valores relativos a:
> a) construções, instalações e benfeitorias;
> b) culturas permanentes e temporárias;
> c) pastagens cultivadas e melhoradas;
> d) florestas plantadas;
> II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:
> a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012; (Alínea com redação dada pela Lei nº 12.844, de 19/7/2013, aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2013)
> b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
> c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aqüícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
> d) sob regime de servidão ambiental; (Alínea acrescida pela Lei nº 11.428, de 22/12/2006, e com redação dada pela Lei nº 12.651, de 25/5/2012)
> e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Alínea acrescida pela Lei nº 11.428, de 22/12/2006)
> f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Alínea acrescida pela Lei nº 11.727, de 23/6/2008)
> III - VTNt, o valor da terra nua tributável, obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total;
> (...)

Ainda que nesses comentários o objeto seja a análise dos dispositivos do CTN, opta-se pela transcrição parcial do art. 10 da Lei 9.393/96 para evidenciar que o legislador ordinário observou o contido no art. 30, tributando apenas a chamada terra nua, excluindo as construções, instalações e benfeitorias.

---

[32] No mesmo sentido Hugo de Brito Machado que em seus comentários ao CTN afirma que "Diversamente do que à primeira vista pode parecer, possuidor a qualquer título não é qualquer possuidor." (MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário

Nacional. Volume I. São Paulo: Atlas, 2003. pp. XXX)
[33] Inserir Referência do PBC XXXXX.
[34] BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 150 Apud MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Volume I. São Paulo: Atlas, 2003. pp. 348.

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

AUTOR
Carlos Eduardo Pereira Dutra

Diretamente ligado ao art. 29 o art. 31 apenas esclarece quem são os sujeitos passivos da relação jurídica tributária que se forma com a subsunção do fato à norma. Se o ITR tem como critério material da Hipótese de Incidência ser proprietário, possuidor ou titular de domínio útil de bem imóvel rural, por óbvio que o contribuinte do imposto, assim entendido como aquele que tem "relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador" (vide comentários ao art. 121), seja o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título.

De qualquer modo existem entendimentos no sentido de que, ao assim estabelecer, o Código Tributário Nacional estaria criando três tributos diversos gravando o mesmo imóvel rural, um incidente sobre a propriedade rural, outro incidente sobre a titularidade de domínio útil e um terceiro sobre o exercício da posse de imóvel rural. Esse é o entendimento, por exemplo, de Diego Seoane, que afirma:

> Ora, ser detentor do domínio útil ou ser possuidor de imóvel em nada se confunde com o ser proprietário. E se a Constituição Federal outorgou competência para a instituição de IPTU e ITR sobre a propriedade de imóvel urbano e rural, respectivamente, é certo que não cabe ao legislador ordinário ampliá-la para abarcar a posse ou domínio útil de imóvel urbano ou rural, sob pena de violação ao texto constitucional.
> (...)
> Assim, pelas razões postas no presente trabalho, é possível concluir que os artigos 29, 31, 32 e 34 do Código Tributário Nacional foram parcialmente revogados pela Constituição Federal de 1988, na medida em que não foi outorgada aos Municípios e à União competência tributária para a instituição de imposto sobre o domínio útil e a posse de imóvel urbano (IPTU) e rural (ITR). [35]

Em sentido contrário manifesta-se a doutrina majoritária, para quem "o art. 31 do Código Tributário Nacional não assegura opções ao legislador ordinário para escolha do contribuinte" , ou seja, não há, para grande maioria da doutrina "(...) antinomia entre a Constituição e o CTN, no que concerne à enunciação do fato gerador do ITR".

Sacha Calmon afirma com convicção que:

> Não enxergamos, noutras palavras, excesso no Código, que teria ido além do enunciado pelo constituinte, ao agregar à propriedade, esta constante da redação da Carta, a posse e o domínio útil (que aparecem no texto da lei complementar, tão somente).
> A hipótese de incidência básica do ITR, portanto, harmonizados a Constituição e o CTN, é o direito de propriedade sobre imóveis, ou sua posse como externalização do domínio (ou o não mais existente direito do enfiteuta sobre coisa alheia, por configurar uma quase-propriedade – a propriedade de fato ex vi lege).[36]

Parece-nos correta a posição adotada pela maioria da doutrina, uma vez que o próprio CTN estabelece como elemento de conexão a expressão "ou", o que significa dizer que contribuinte do imposto poderá ser ou o proprietário, ou o possuidor *ad usucapionem,* ou o titular do domínio útil, uma vez que nessas três hipóteses os contribuintes identificam-se como sendo os sujeitos que possuem o direito de usar, gozar e dispor do bem imóvel. Ainda que isso pareça claro em relação ao titular do domínio útil e ao proprietário, também o é em relação ao possuidor *ad usucapionem*, uma vez que ele exerce sim todos os atos típicos de um proprietário.

---

[35] SEOANE, Diego Sales. IPTU e ITR – não incidência sobre o Domínio Útil e a Posse de Imóvel in Revista Dialética de Direito Tributário n. 215. São Paulo: Dialética, 2013. pp. 78-87.
[36] MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Volume I. São Paulo: Atlas, 2003. pp. XXX

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.
§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois)

dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:
I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
II - abastecimento de água;
III - sistema de esgotos sanitários;
IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.
§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

AUTOR
Cintia Estefania Fernandes

> Constituição Federal de 1988: "Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; (...) § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000) I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000);e II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000); (...) Art. 182 A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem- estar de seus habitantes.(...) § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: (...) II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo";

O artigo 32 trata da hipótese tributária do Imposto Predial e Terrritorial Urbano - IPTU, especificamente dos critérios material e espacial da regra-matriz de incidência.

Conforme se depreende do *caput* do referido dispositivo legal o critério material do IPTU é ser proprietário, ser detentor do domínio útil ou da posse (com intenção de dono) de imóvel situado em zona urbana.

Não se observa antinomia entre o Código Tributário Nacional-CTN e a Constituição Federal CF, pois quando se tributa a posse com *animus domini* e o domínio útil, está se tributando a propriedade de fato. A CF/88, no entanto, alterou a estrutura do direito à propriedade, impondo-lhe algumas limitações. Nesse sentido, ensina Misabel Abreu Machado Derzi (1991, p. 177): “Não existe direito de propriedade absoluto, porque não existem quaisquer direitos individuais absolutos. No caso do direito de propriedade, três dispositivos extraídos do próprio texto constitucional o restringem: a desapropriação, a função social da propriedade e o IPTU” e hoje, nos termos da EC 26/2000, art. 6.º da CF/88, o direito social de moradia.

A *posse* a ser considerada na relação jurídica tributária, é a *posse ad usucapionem*, aquela vinculada ao possuidor que detém o *animus* de dono em relação ao imóvel (BARBON, 1995, p. 45; 88).

Reforça-se mais uma vez que do conceito de posse anteriormente externalizado é possível extrair que a “posse direta do locatário, do comodatário, do arrendatário de terreno, do administrador de bem de terceiro, do usuário ou habitador (uso e habitação), ou do possuidor clandestino ou precário (posse nova) etc.” (DERZI, 1991, p. 119), não enseja sujeição passiva do IPTU.

Nos termos consignados por Sacha Calmon Navarro Coêlho (1982), as situações jurídicas tributáveis, envolvendo bens imóveis são:

a) ser proprietário;
b) ser nu-proprietário;
c) ser fiduciário ou fideicomissário;
d) ser promissário comprador de imóvel ou da promessa irretratável e irrevogável de compra e venda;
e) ser proprietário, sendo resolúvel a propriedade;
f) ser enfiteuta;
g) ser possuidor *ad usucapionem.*

“Mas o que seria área urbana e o que seria área rural?
É a fundamentação de Aires Fernandino Barreto (1991) que, com a vênia de outros renomados juristas, aqui se entende por bem adotar. Leciona o citado mestre: Conceituar o que seja urbano por diferenciação daquilo que seja rural é missão da lei complementar. Se o Município pode dizer o que é urbano, haveremos de admitir que a União pode dizer o que é rural. Ora, forçosamente, de conceitos diversos surgirão conflitos, parece-me legítimo que a lei complementar, desde logo, trace seu marco divisório.”

Diante do exposto, seria válida a disposição contida no art. 32 do Código Tributário Municipal, e seus parágrafos 1.º e 2.º, pois em consonância com o que estabelece a CF, art. 146.
Ainda quanto à definição de área urbana e área rural, duas correntes doutrinárias se debatem sobre a definição do critério espacial do IPTU. Uma corrente entende que o critério determinante é o da destinação do imóvel (destinação rural incide o Imposto Territorial Rural e destinação urbana, incide o IPTU) e outra, defende que o critério correto é o da localização do imóvel e da equivalência, nos termos do art. 32 do CTN, supracitado (MARTINS; BARRETO, 1985, p. 78).
Pelo critério da localização, o imóvel será considerado urbano se estiver localizado dentro da zona urbana do Município, e como rural, se se localizar fora dessa mesma zona urbana, situando-se na zona rural do Município.
Pelo critério da destinação do imóvel, este somente será urbano se cumprir funções tipicamente urbanas, como indústria, comércio e moradia, sendo rural se destinado à agricultura ou à pecuária, mesmo que situado em zona considerada urbana (FURLAN, 2000, p. 54).
O STF no julgamento do RE 93.850-8-MG,[1] em maio de 1982, decidiu pela inconstitucionalidade do art. 6.º da Lei 5.868/72, entendendo que o critério para a caracterização do imóvel como rural ou como urbano, para fins tributários, só poderia ser feito por meio de lei complementar. Em 30 de junho de 1983, o Senado Federal editou a Resolução 313, suspendendo a execução deste dispositivo legal.
Mas, em fevereiro de 1996, o STF brasileiro, ignorando seu precedente anterior, bem como a Resolução 313 do Senado Federal, proferiu o Acórdão RE 100.427-DF,[2] aceitando como válido o critério da destinação do imóvel, para diferenciar o imóvel urbano do rural, sob a fundamentação de que a Lei Federal 5.868/72 derrogou o art. 1.º do art. 32 do CTN. Tal decisão não possui coerência lógica, eis que como já anteriormente decidido, lei complementar só poderia ser derrogada por outra lei complementar, o que não é o caso da Lei Ordinária Federal 5.868/72.
Em novembro de 2000, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial 169.924-RS,[3] mais uma vez fez prevalecer o que estabelece o art. 32 do CTN e seu parágrafo 1.º, elegendo como critério válido para definir a zona urbana, a sua localização e não a sua destinação.
Até 2005 esta questão encontrava-se superada, prevalecendo os critérios da localização e da equivalência, previstos no CTN, porém, mais uma vez, o STJ retrocedeu em seu entendimento, passando a entender válido o critério da destinação.[4]
A questão que se impõe interpretar é se com o advento da Constituição Federal de 1988 teria sido o critério da destinação recepcionado em detrimento do critério da localização. Entendemos que não, eis que por meio de uma interpretação sistemática o critério da localização resta delineado no texto constitucional quando traçada a ordenação do território, cabendo à lei complementar ser reformulada.
Há ainda que se observar que também será considerada urbana, nos termos do art. 32, parágrafo 2.º, do CTN, as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de

loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas no art. 32, parágrafo 1.º, critério este da equivalência.

---

[1] Ementa do referido Acórdão. „Imposto predial. Critério para a caracterização do imóvel como rural ou como urbano. A fixação desse critério, para fins tributários, é princípio geral de direito tributário, e, portanto, só pode ser estabelecido por lei complementar. O CTN, segundo a jurisprudência do STF, é lei complementar. Inconstitucionalidade do art. 6.º e seu parágrafo único da Lei Federal 5.868, de 12 de dezembro de 1972, uma vez que, não sendo lei complementar, não poderia ter estabelecido critério, para fins tributários, de caracterização de imóvel como rural ou urbano diverso do fixado nos artigos 29 e 32 do CTN. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se a inconstitucionalidade do artigo 6.º e seu parágrafo único da Lei Federal 5.868, de 12 de dezembro de 1972" (BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. RE-93850/MG. Relator: Min. Moreira Alves. 20/05/1982. DJ 27/08/82, p. 08180. RTJ: V. 00105-01, p. 00194. Tribunal Pleno. Votação unânime. Resultado: Conhecido e provido).

[2] O Acórdão citado possui a seguinte Ementa: „Imposto Predial e Territorial Urbano. Fato gerador. Não configura negativa de vigência de Lei Federal, a cobrança do imposto tendo em conta a destinação do imóvel, que é o critério adotado pelo art. 6.º da lei 5.868, de 1972, derrogando o critério do parágrafo 1.º do art. 32 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional). Recurso Extraordinário (BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. RE-100.427/DF. Relator: Min. Carlos Madeira. 04/02/1986. DJ 07/03/86, p. 02841. 2ª Turma. Votação: Unânime. Resultado: Não conhecido).

[3] A Ementa do acórdão proferido pelo STJ é a seguinte: „Tributário. IPTU. Caracterização do imóvel. Incidência do imposto. D.L. 57/66. Prevalecimento do CTN como lei complementar. Precedente do STF. Consoante fixado pela Excelsa Corte, o Código Tributário Nacional é Lei Complementar que não pode ser alterado por Decreto-lei. Assim, para efeito da incidência do IPTU o que importa é a localização do imóvel, como previsto no art. 32, § 1.º, do CTN e não sua destinação. Recurso Especial conhecido, porém, improvido. Acórdão (BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. RESP- 169.924/RS; Recurso Especial. 1998/0024007-1. Relator: Min. Francisco Peçanha Martins. 16/11/2000. DJ 04/06/2001, p. 00087).

[4] EMENTA. TRIBUTÁRIO. IPTU. ITR. IMÓVEL. EXPLORAÇÃO EXTRATIVA VEGETAL. ART. 32 DO CTN, 15 DO DECRETO-LEI 57/66. 1. O artigo 15 do Decreto-lei 57/66 exclui da incidência do IPTU os imóveis cuja destinação seja, comprovadamente a de exploração agrícola, pecuária ou industrial, sobre os quais incide o Imposto Territorial Rural – ITR, de competência da União. 2. Tratando-se de imóvel cuja finalidade é a exploração extrativa vegetal, ilegítima é a cobrança, pelo Município, do IPTU, cujo fato gerador se dá em razão da localização do imóvel e não da destinação econômica. Precedente. 3. Recurso especial improvido. REsp 738628/SP; Rel.: Min. Castro Meira, 2ª. T, j. 12/05/2005, DJ 20/06/2005, p. 259.

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel. Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

AUTOR
Cintia Estefania Fernandes

O artigo 33 trata do consequente normativo da regra-matriz de incidência do IPTU, critério quantitativo, base de cálculo.
O critério quantitativo é o indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação.

No critério quantitativo, encontram-se os elementos dados pela lei, que possibilitam ao intérprete determinar a exata quantia devida a título de tributo, esses elementos são a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo "é a grandeza instituída na conseqüência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária" (CARVALHO, 2010, p. 395).

No direito positivo brasileiro não há definição expressa da base de cálculo do IPTU,5 cabendo ao legislador ordinário municipal, ao instituir este imposto, dispor sobre os critérios avaliadores dos imóveis e fixar elementos ou parâmetros a serem adotados pela autoridade lançadora para a aferição do valor de sua base de cálculo, o valor venal do imóvel urbano.

Trata-se de valor apurado anualmente através de lançamento individual ou por presunções relativas, estas efetuadas através das Plantas Genéricas de Valores.6 Nas grandes cidades é adotada a edição de plantas de valores no lugar da apuração individual.

Quanto ao conceito de valor venal do imóvel, Baleeiro (1999, p. 249) afirma ser "aquele que o imóvel alcançará para a compra e venda à vista, segundo as condições usuais de mercado de imóveis".

Quanto à avaliação a ser considerada para fins de apuração da base de cálculo do **IPTU,** ela é de demasiada importância, pois representa o valor sobre o qual deverá incidir a alíquota do imposto, permitindo uma tributação mais ou menos isonômica e uma arrecadação de

receita mais ou menos elevada para os Municípios, no caso de a apuração ser ou não efetuada de maneira eficiente.
Em relação a países desenvolvidos como Estados Unidos e Alemanha a arrecadação da tributação imobiliária e muito significativa, no Brasil se arrecada apenas uma oitava parte de IPTU, e assim existe aqui uma carência de aplicação de meios eficientes para se avaliar os imóveis urbanos, o que faz imperar a desigualdade da exigência tributária, eis que muitas vezes um imóvel de valor elevado encontrando-se subavaliado, fazendo com que aquele que detenha grande capacidade contributiva recolha menos imposto do que realmente deve, e podendo também acontecer que proprietários de imóveis de valor venal pequeno venham a ter exigência tributária mais elevada do que a devida, tornando ilegítima a exigência, diante da desigualdade na distribuição da carga tributária
.
Outra consequência da avaliação incorreta dos imóveis é a diminuição da arrecadação do IPTU nos Municípios, prejudicando sua autonomia financeira e impedindo a implementação de melhores políticas públicas, sempre tão necessárias nas cidades.

Deve-se manter intervalos curtos de avaliação (anualmente ou pelo menos a cada três anos ou, no máximo, cinco anos), diante da variação sazonal da valorização e desvalorização dos imóveis, bem como das constantes melhorias que são feitas pelo Poder Público através de obras de infraestrutura.

Deve-se aprimorar os mecanismos de atualização permanente dos cadastros imobiliários e das plantas de valores municipais por meio do desenvolvimento de coleta de dados, seja estabelecendo a obrigação da informação das transações ocorridas no mercado imobiliário para os Municípios, seja através de sanções rígidas pela desatualização cadastral por parte do proprietário, seja por investimentos em levantamentos aerofotogramétricos e de geoprocessamento, seja por meio de verificações in loco.

Imprescindível que os Municípios aprimorem as suas capacidades gestora e planejadora, editando seus planos diretores, modernizando os procedimentos de arrecadação, modernizando os cadastros imobiliários (se possível, cadastro territorial multifinalitário) e sistemas de informação em geral, desenvolvendo a integração dos sistemas de informação, possibilitando com isso a apuração verídica da base de cálculo do IPTU, e atendendo aos princípios que lhe informam, como o da isonomia, da capacidade contributiva, do não-confisco, do respeito ao mínimo vital, da autonomia municipal e da função social da propriedade, concretizando uma tributação que atende a uma sociedade mais justa e solidária.

Argumentar que a base de cálculo do IPTU deve observer o Produto Interno Bruto ou a mera inflação e impedir que se atualize o imposto segundo os valores de mercado é inobservar a regra-matriz de incidência do tributo, desnaturando sua estrutura normativa, deflagrando uma interpretação inconstitucional e ilegal. Além disso, tal interpretação fere

a autonomia municipal, compelindo o Município a renunciar receita de sua competência.

A base de cálculo do IPTU deve ser prevista abstratamente por lei, sendo que o art. 33 do CTN dispõe que se trata do valor venal do imóvel. Ela também deve ser diferenciada da base calculada do imposto; a lei edita critérios abstratos da base de cálculo, já o *ato administrativo de lançamento*, estabelece o valor concreto segundo os critérios abstratos (base calculada), ou base de cálculo em concreto.

A Planta Genérica de Valores deve ser feita ano a ano, não necessitando constar de edição legislativa, ainda que ultrapasse o índice da correção monetária, e será elaborada com base no preço corrente de mercado, observados os seguintes elementos: infraestrutura de cada logradouro, potencial construtivo, tipo de via, edificações e outros dados relevantes, contendo valores unitários para o metro quadrado do terreno, compatíveis com as características dos diferentes setores da área urbana e valores unitários para o metro quadrado da construção, em função do padrão de acabamento, materiais empregados e características de utilização. Também serão levados em conta na avaliação das características do imóvel, tais como área, topografia, testadas, edificações com seu grau de obsolescência: fatores de correção e outros dados relevantes para determinação de valores imobiliários.[7]

Esse, no entanto, não é entendimento do STJ e do STF[8] , que têm entendido que a Planta Genérica de Valores deve, necessariamente, ser publicada por lei (RE 87.763-1[9] e Súmula do STJ 160[10]), o que é, diante dos fundamentos supracitados, um grande equívoco.

O ato de avaliação anual está inserido no lançamento anual, tratando-se de ato administrativo, nos termos do art. 142 do CTN[11], tendo em vista a necessidade de se apurar a base de cálculo em concreto, uma vez que os preços dos imóveis por metro quadrado aumentam mais do que a inflação, devendo ser consideradas as obras públicas existentes e os melhoramentos efetuados, sendo, então, mutáveis no tempo, não podendo o ato de apuração do valor venal ser considerado majoração do IPTU, portanto, prescindindo de lei.

Conclui-se que grandes discussões foram e estão sendo travadas, as quais decorrem justamente da incorreção da interpretação do critério quantitativo do IPTU, ou seja, da distinção existente entre a base de cálculo e a base calculada. Isso leva o Poder Judiciário a exigir atividade legislativa na qual compete apenas atividade executiva, havendo uma infeliz interferência entre os poderes e fazendo com que haja um equívoco quanto à correta tripartição de funções do Estado ante o fato de estar o Legislativo sendo compelido a preencher ato administrativo de lançamento, o que é prerrogativa do Poder Executivo, portanto, estabelecendo-se uma verdadeira inconstitucionalidade.

Na República Federativa do Brasil, a competência e autonomia municipal dão aos Municípios o poder-dever da instituição do IPTU ou sua majoração por meio de lei,

bem como a determinação de sua alíquota, tendo apenas como limite ao seu poder de tributar o que estabelece o ordenamento constitucional, o qual expressamente prevê a possibilidade de os Municípios utilizarem tanto alíquotas progressivas com finalidade preponderantemente fiscal, as quais devem aumentar quanto maior for a base de cálculo (art. 156, parágrafo 1.º, I, da CF/88, redação alterada pela Emenda Constitucional 29/2000, quanto às alíquotas com finalidade preponderantemente extrafiscal). A primeira delas de caráter genérico, atendendo à função social da propriedade em circunstâncias outras, que não se enquadrem apenas na não-edificação, subutilização ou não-utilização de solo urbano, mas em utilizações consideradas pelo ente municipal como desinteressantes para o bem comum, possibilitando a utilização de alíquotas seletivas ou diferenciadas para atingir este fim, levando-se em conta a localização e o uso dos imóveis existentes no perímetro urbano ou de expansão urbana do Município (art. 156, parágrafo 1.º, II, da CF/88). Por fim, poderá o Município se utilizar de alíquotas progressivas no tempo, com o fim de assegurar a função social das cidades, através da ordenação destas segundo os seus planos diretores, impedindo que existam solos urbanos não edificados, não utilizados ou subutilizados (nos termos do art. 182, parágrafos 2.º e 4.º, II, da CF/88 e da Lei Federal 10.257, de 10 de julho de 2001, também denominada "Estatuto da Cidade"), neste caso, considerando a regularidade espacial do imóvel segundo o Plano Diretor.

A progressividade e a diferenciação de alíquotas são instrumentos ideais para se atingir a função social da propriedade e das cidades, evitando os grandes inconvenientes que decorrem da desapropriação dos imóveis para se atingir tal objetivo, como, no caso, o comprometimento do orçamento municipal, eis que além do valor da indenização, o Município ainda teria que arcar com as despesas necessárias ao aproveitamento do imóvel urbano e, além disso, o objetivo do Estado não é desapropriar os imóveis inadequados ao bem-estar comum, mas sim, compelir os proprietários que, às suas expensas, atendam à função social constitucionalmente prevista.

Levando-se em conta todos os fundamentos legais e doutrinários já expostos, principalmente o fato de que atualmente inexiste propriedade sem função social, entende-se que o IPTU, além de possuir caráter fiscal, por ser um tributo, sempre estará impregnado de caráter extrafiscal, pois constitucionalmente foi eleito como instrumento de realização da função social da propriedade.

Assim, o que existe é a previsão constitucional da proporcionalidade e da progressividade constante no art. 156, parágrafo 1.º, I, e da aplicação de alíquotas diferenciadas, em função do uso e da localização, prevista no inciso II, no âmbito do Sistema Tributário Nacional, portanto, tributação de caráter preponderantemente fiscal no caso do primeiro inciso e preponderantemente extrafiscal *lato sensu*, no caso do inciso II, que visará a função social da propriedade num contexto distinto da função social das cidades constante do art. 182, parágrafos 2.º e 4.º, II, da CF.
Com o advento da Emenda Constitucional n° 29/00 verificou-se o reconhecimento expresso

por parte do Poder Constituinte Derivado da compatibilização da personalização do IPTU e, portanto, da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos tributos imobiliários. Tal reconhecimento veio a ser chancelado pelo Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, nos Recursos Extraordinários n.°s 586.693 e 423.768, que entendeu ser a Emenda n°29/00 constitucional, declarando também a constitucionalidade da legislação de São Paulo, Lei Municipal n° 13.250/2001.

> RE 423.768-SP – Plenário – IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – PROGRESSIVIDADE – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – EMENDA CONSTITUCIONAL N° 29/00 – LEI POSTERIOR. Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional n°29/2000. (Relator Ministro Marco Aurélio. DJE 86, 09/05/2011, p. 10/05/2011. Ementário 2518-02).

Importante destacar que na íntegra do Acórdão supra transcrito se reconhece a Justiça Social Imobiliária, a obrigatoriedade dos tributos possuírem caráter pessoal, a relação jurídico-tributária sempre entre sujeitos de direitos, a aplicação do princípio da capacidade contributiva para tributos ditos "reais", da isonomia tributária, conforme a seguir se extrai do voto-vista do Ministro Ayres Britto[12]:

> "A Constituição quer, sim, que se leve em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, mesmo quando se trate de impostos reais. Isto porque: a) tal linha de conta é que tira a Constituição do papel para concretizar de modo conjugado os princípios da função social da propriedade, da justiça fiscal e da isonomia tributária; se assim não fosse, para que a Constituição faria expressa referência a impostos reais, a exemplo do IPTU, ITR, ITBI, num contexto de explícita referência à capacidade contributiva? E tal referência significa a imposição constitucional dos seguintes vetores hermenêuticos: a) nos impostos pessoais, a administração tributária faz o que é próprio dessa espécie de tributos: a rigorosa observância do critério da capacidade contributiva;b) nos impostos reais, o mesmo critério da aferição da capacidade contributiva prevalece, a menos que seja impossível (este o sentido da locução "sempre que possível" constante do §1° do art. 145). E tenho como certo que a EC 29 teve o sentido de reforçar tais proposições normativas. Com o que a Constituição evidencia que a relação jurídica tributária é entre sujeitos de direitos (o tributante e o tributado), insista-se, e não entre o sujeito tributante e o objeto da tributação. Equivale a concluir: pouco importa que o tributo seja da espécie real, pois o que interessa é o sujeito passivo da obrigação tributária. O imposto sempre jungido à regra elementar de que quem tem mais, ou ganha mais, ou interage mais economicamente, deve pagar mais (em linhas gerais, é isso). Fórmula que possibilita a concreção maximizada ou otimizada dos princípios da função social da propriedade, da justiça social-tributária e da isonomia, como tantas vezes dito neste voto.

> 25. Ainda nessa vertente de argumentação, sinta-se que a redação primitiva do §1° do art. 156, em combinação com o inciso II do §4° do art. 182, apenas falou de uma específica imposição extrafiscal do IPTU: a progressividade no tempo. Como se dissesse: para otimizar a imposição do IPTU, a lei pode, inclusive, adotar a extrafiscalidade temporal: ou seja, até mesmo a extrafiscalidade temporal se inclui no âmbito de incidência extrafiscal do IPTU. Não que essa modalidade de imposição progressiva fosse a única, pois a progressividade fiscal também é ferramenta explícita de concreção daqueles três conjugados princípios constitucionais, aqui tão encarecidos. E é claro que a Constituição é de ser interpretada pelo modo que melhor concretize o conjunto de seus princípios nucleares."

Estamos diante de um novo olhar, isto é, o reconhecimento de uma interpretação integral e sistemática do texto constitucional, o reconhecimento de que os instrumentos jurídicos vigentes devem servir para a construção do Estado Social Democrático de Direito.

Não se pode engessar a Constituição Federal, não se pode calar os dispositivos nela contidos, sob a afirmação de que o que nela está claramente escrito e prescrito, deve ainda ser emendado e mais uma vez externado para ser reconhecido como válido.

A partir da Constituição de 1988 a progressividade fiscal e extrafiscal dos tributos imobiliários, e aqui se leia, o IPTU, o ITBI, o ITR e o ITCMD, sempre foi compatível com o sistema constitucional tributário, sendo a Emenda Constitucional n° 29/00 apenas mais um instrumento de reconhecimento, pois se trata de uma compatibilidade com o Sistema Constitucional, com o âmago da estrutura social democrática, e não uma regra solta, aleatória e excepcional apenas agora passível de ser aplicada ao IPTU.

Há que se ter em mente que o art. 182, parágrafo 4.º, II, tem desdobramentos de regime jurídico distinto do previsto no art. 156, parágrafo 1.º, II, estando em consonância com o que dispõe os arts. 5.º, XXIII, 170, III e 182, parágrafo 2.º, da CF/88.

Deve-se ainda salientar que, com o advento da Lei Federal 10.257, de 10 de julho de 2001, "Estatuto da Cidade", finalizou a discussão de que se poderiam ou não os Municípios, através de lei municipal, sem lei federal, instituir IPTU com alíquotas progressivas no tempo, terminando, assim, o injusto cerceamento dos Municípios, quanto à aplicação desta tributação, possibilitando com isso que seja dado integral cumprimento à função social da cidade, como determina a CF/88.

---

[5] Segundo Ives Gandra da Silva Martins (MARTINS; BARRETO, 1985, p. 96), „não temos, no Direito brasileiro, nada que defina, a nível de Direito Positivo, o que seja valor venal. Por outro lado, para efeitos do Código Tributário Nacional o valor venal é de relevante

importância, pois sobre ele será aplicada a alíquota que resultará na exigência do IPTU sobre todos os imóveis enquadrados e mencionados na lei municipal, de conformidade com a lei complementar e dispositivos constitucionais“.

[6] Quanto à eficiência das Plantas Genéricas de Valores, enfatiza Victor Nunes Leal (1983, p. 31): “O processo mais rudimentar de aferir a administração essa base imponível (valor concreto de cada imóvel) é avaliar cada imóvel de per si. E assim, ainda se pratica amplamente nos pequenos municípios. A existência das grandes cidades é que tornou inviável esse método, como ocorre em São Paulo, com cerca de 2.000.000 de imóveis tributáveis. Assim surgiram as PGVs como método alternativo e eficiente.”

[7] Conforme prevêem os arts. 37 e 38 da Lei Complementar Municipal de Curitiba 40/2001.

[8] Inicialmente o STF, Órgão Pleno (BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. RE 75.294. Rel. Min. Luiz Galotti. 17/10/73. Revista Trimestral de Jurisprudência, Brasília, v. 67, p. 542, fev. 1974), entendeu que „A fixação do valor dos bens, para concretização, do contrato abstrato da lei, é tarefa cometida à administração.“

[9] BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. RE 87.763-1. Rel. Ministro Moreira Alves. 07/06/79. DJU, 23/11/79.

[10] STJ, Súmula da jurisprudência predominante 160, aprovada pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça. DJU 1, 19/06/96, p. 21.940. „‘É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.’ Referência: CF/88, art. 150, I. CTN, arts. 33 e 97, §§ 1.º e 2.º“.

[11] “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional“.

[12] RE 423.768-SP – Plenário. Relator Ministro Marco Aurélio. DJE 86, 09/05/2011, p. 10/05/2011. Ementário 2518-02. Voto-vista Ministro Ayres Britto, p. 318, 323.324.

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

AUTOR

Cintia Estefania Fernandes

Quanto ao c*ritério pessoal, no qual se verifica onde estão os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária*, deve-se analisar as questões casuísticas ligadas diretamente ao IPTU.

Cumpre primeiramente lembrar que não se confunde a competência para legislar e a capacidade tributária ativa.

Segundo a CF/88, art. 156, I, possui competência para instituir ou majorar o IPTU, através de lei, na condição de *sujeito ativo do IPTU o Município.*

A eleição de quem possui a capacidade tributária ativa, isto é, aquele que tem a titularidade da exigibilidade do imposto, é discricionária, sendo necessário que a pessoa eleita possua finalidades públicas, em razão do princípio da destinação pública dos tributos, caso em que se configurará a parafiscalidade (FURLAN, 2000, p. 75).[13]

No caso de inexistirem Municípios, nos termos do que prevê o art. 147 da CF, em Território Federal, será sujeito ativo do IPTU a União bem como assim será o Distrito Federal, em seu território, casuística brasileira.

Diante do que estabelece a lei, o sujeito passivo do IPTU é o proprietário, o detentor do domínio útil ou o detentor da posse com ânimo de dono.

Ao Município cabe a prerrogativa de eleger alternativamente o proprietário, ou o possuidor com ânimo de dono, ou ainda de forma supletiva, de acordo com a conveniência administrativa, pois tal opção decorre de lei, estando dentro da discricionariedade da administração.
Nesse sentido, proferiu decisão o STF:

> O ocupante e o foreiro desses bens públicos ficam sujeitos ao imposto territorial rural, do mesmo modo que os chamados „posseiros" de terras do domínio particular, podendo o legislador, neste último caso, por mera conveniência administrativa, escolher o proprietário ou o possuidor. (Cf. STF, na RTJ, vol. 67, p. 1; RF, vol. 212, p. 64, ambos do Pleno, e outros) (BALEEIRO, 1999, p. 238)

Tem-se o *nu-proprietário como sujeito passivo do IPTU*, no caso do usufruto, pois permanece com ele o direito de dispor da substância da coisa e a posse indireta, com pretensão de recuperar a direta, findo o usufruto.[15]

A sujeição passiva do nu-proprietário se justifica, pois "o usufrutuário não está numa situação jurídica que o levará a ser o próximo proprietário e muito menos que lhe permita auferir sua capacidade contributiva, já que não detém o domínio útil do imóvel em sua plenitude" (FURLAN, 2000, p. 85).

O *proprietário* figurará na sujeição passiva do IPTU, mesmo *sendo resolúvel a propriedade*, no caso do fideicomisso, em que figurará como sujeito passivo o fiduciário ou o fideicomissário [17] a seu tempo, da venda com cláusula de retrovenda, em que será o sujeito

passivo o proprietário da propriedade resolúvel, até que ocorra a devolução do imóvel, e na hipótese de causa superveniente, como a revogação de doação, por ingratidão do donatário, figurando este como sujeito passivo do IPTU, até que se dê a revogação citada.

O *detentor do domínio na enfiteuse*[18], no caso o enfiteuta será sujeito passivo do IPTU. Este direito real assim permanece para as enfiteuses existentes até o início da vigência do novo Código Civil, pois este não mais prevê a enfiteuse como direito real, proibindo a sua constituição e estabelecendo que a enfiteuse dos terrenos de marinha e acrescidos será regulada por lei especial.

Haverá sujeição passiva solidária entre contribuintes de IPTU sempre que um imóvel tiver mais de um proprietário (FURLAN, 2000, p. 85),[19] todos podendo figurar como sujeito passivo da relação jurídico-tributária, sendo que a quitação do tributo, a impugnação ao lançamento tributário, a prescrição ou a decadência do débito, bem como a cessação do decurso destas, se tiverem ligação apenas com um dos proprietários, beneficiarão ou prejudicarão a todos.[20]

Neste caso, o lançamento tributário poderá ser feito em nome de qualquer dos co-obrigados,[21] não podendo ser alegado o benefício de ordem.
Relativamente ao IPTU, faz-se necessário colocar que está no âmbito da competência municipal, através de lei, estabelecer características próprias à questão da responsabilidade tributária.

---

[13] Segundo a autora, „Parafiscalidade consiste em lei atribuir a titularidade de tributos a pessoas diversas do Estado, que os arrecadam em benefício de finalidades públicas que buscam alcançar. É o caso de autarquias dotadas de capacidade tributária ativa (OAB, CEF, DER etc.) ou entidades paraestatais (Sesi, Senai, Sesc etc.), pessoas de direito privado chamadas pela lei para colaborar com a Administração Pública. Assim, terceiras pessoas arrecadam e ficam com o produto da arrecadação para custear e atingir suas finalidades públicas".
[15] Não obstante, há quem inclua na condição de sujeito passivo o usufrutuário (MARTINS; BARRETO, 1985, p. 103).
[17] Nos termos do art. 1.951 do novo CC, „Pode o testador instituir herdeiros ou legatários, estabelecendo que, por ocasião de sua morte, a herança ou o legado se transmita ao fiduciário, resolvendo-se o direito deste, por sua morte, a certo tempo ou sob certa condição, em favor de outrem que se qualifica de fideicomissário".
[18] A enfiteuse era prevista no CC/1916, art. 678. „Dá-se a enfiteuse, aforamento ou emprazamento, quando por ato entre-vivos, ou de última vontade, o proprietário atribui a outrem o domínio útil do imóvel, pagando a pessoa, que o adquire, e assim se constitui enfiteuta, ao senhorio direto uma pensão, ou foro, anual, certo e invariável". A enfiteuse não foi prevista pelo novo CC, não sendo mais direito real no novo regime, ficando segundo

o art. 2.038 do novo CC, proibida a sua constituição, subordinando-se as já existentes ao CC/1916, sendo defeso nos aforamentos, cobrar laudêmio ou prestação análoga nas transmissões de bem aforado, sobre o valor das construções ou plantações. A enfiteuse dos terrenos de marinha, que são bens públicos da União, regula-se por lei especial, no caso o Decreto-lei 9.760/46, o Decreto-lei 2.490/40 e o Decreto-lei 1.850/81.

[19] Todas as condições envolvidas devem „revestir a condição de proprietárias, não sendo possível a solidariedade paritária entre proprietário e possuidor“ (FURLAN, 2000, p. 85) .

[20] Conforme Derzi e Coêlho (1982, p. 246), „feito o lançamento em nome de A, não há falar mais em decadência com referência a B. Da mesma forma que, interrompida a prescrição contra A, também estará interrompida com relação ao outro obrigado“.

[21] Relativamente ao lançamento surge o questionamento se há ou não, a necessidade da reinscrição da dívida quando o lançamento for feito em nome de A, e o Fisco entender necessário executar outro dos devedores solidários, no caso, B, para o fim de ser saldada a dívida tributária, ou se a inscrição originária é suficiente. Mais uma vez, este tema não passou despercebido por Derzi e Coêlho (1982, p. 247), segundo a jurista mineira „Os arts. 201 a 204 do Código Tributário Nacional exigem-no“ mas ressalta que „em caso de sucessão no curso da execução, a jurisprudência vem dispensando a reinscrição da dívida“.

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:
I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;
II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;
III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.
Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

AUTOR

Mauricio Do Valle, Cintia Estefânia Fernandes e Carlos Renato Cunha

Quanto ao ITCMD:

O imposto sobre heranças é muito antigo. Em Roma, era cobrado como a vigésima (5%) parte dos direitos sucessórios, e, no Brasil, ainda na época colonial, foi cobrado sobre a forma de décima, conforme previa o Alvará de 17.6.1809, passando à competência estadual com o advento da primeira constituição republicada (1891).[1]

A CF/88, em seu artigo 155, inciso I, uniu a incidência sobre a transmissão gratuita de bens ao imposto *causa mortis*, "o que se justifica pelo fato de se evitar a evasão fiscal possível na doação de bens de pais para filhos, se o imposto *inter vivos* fosse menor."[2]

A recepção do art. 35 e dos demais dispositivos desta Seção do CTN, quanto ao Imposto Estadual sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações, que identificaremos, doravante, com a sigla "ITCMD", depende da premissa adotada pelo intérprete, quanto às funções das normas gerais em matéria tributária previstas pelo art. 146 da CF/88.[3] De qualquer modo, partindo-se do pressuposto da recepção dos dispositivos, há a clara necessidade de uma interpretação *conforme o atual* Texto Constitucional.
Afinal, como recorda Regina Helena Costa:

> [...] a Constituição de 1988 repartiu a tributação sobre a transmissão de bens e direitos entre Estados-membros e Municípios. A estes coube a tributação sobre a transmissão inter vivos e por ato oneroso de bens imóveis e, portanto, a disciplina constante no Código diz mais especificamente com essa materialidade do que com aquelas atualmente na esfera da competência tributária estadual.
> Desse modo, nem todas as normas contidas no Código são aplicáveis ao ITCMD. Dentre estas, cabe destacaras dos arts. 35, parágrafo único [...], 38 [...] e 42.[4]

Da leitura do art. 35, por exemplo, verifica-se que ele faz menção ao não recepcionado "imposto estadual sobre a transmissão de bens imóveis", subdividido, atualmente, no ITBI municipal e no ITCMD estadual. O imposto estadual,[5] inclusive, possui uma incidência mais elastecida, hoje, atingindo a transmissão de quaisquer bens, e não só imóveis.[6]

Na realidade, o ITCMD pode ser subdivido em suas Regra-Matrizes diversas: a) o Imposto sobre a transmissão causa mortis; e b) o Imposto sobre a transmissão por doação. São duas materialidades distintas, com as consequentes modificações nos demais critérios da hipótese e do consequente normativo.[7]

O parágrafo único deste dispositivo alude à ocorrência de "tantos fatos geradores" quantos sejam os herdeiros ou legatários, no caso da sucessão, o que demonstra que o critério temporal da hipótese normativa, em tal caso, seria o do fim do procedimento de inventário, como já decidiu o STJ:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARROLAMENTO. HOMOLOGAÇÃO DA PARTILHA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. ART. 173, I, DO CTN.

1. Cuida-se de Agravo Regimental interposto contra decisão que negou seguimento ao Recurso Especial no qual se discute o termo inicial da decadência para o lançamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD.

2. Tendo as instâncias ordinárias consignado que não houve pagamento antecipado do imposto, aplica-se à decadência o art. 173, I, do CTN, de modo que o seu termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tal como pacificado pela Primeira Seção no regime dos recursos repetitivos (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12.8.2009, DJe 18.9.2009).

3. Na sistemática de apuração do ITCMD, há que observar, inicialmente, o disposto no art. 35, parágrafo único, do CTN, segundo o qual, nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

4. Embora a herança seja transmitida, desde logo, com a abertura da sucessão (art. 1.784 do Código Civil), a exigibilidade do imposto sucessório fica na dependência da precisa identificação do patrimônio transferido e dos herdeiros ou legatários, para que sejam apurados os „tantos fatos geradores distintos" a que alude o citado parágrafo único do art. 35, sendo essa a lógica que inspirou a edição das Súmulas 112, 113 e 114 do STF.

5. O regime do ITCMD revela, portanto, que apenas com a prolação da sentença de homologação da partilha é possível identificar perfeitamente os aspectos material, pessoal e quantitativo da hipótese normativa, tornando possível a realização do lançamento (cf. REsp 752.808/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 17.5.2007, DJ 4.6.2007, p. 306; AgRg no REsp 1257451/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 6.9.2011, DJe 13.9.2011).

6. Não houve aplicação retroativa do art. 1.031, § 2°, com a redação dada pela Lei 9.280/1996, porquanto a referência a este dispositivo serviu apenas para mostrar que a positivação dessa regra é consequência da ratio contida no art. 35, parágrafo único, do CTN.

Trata-se, em verdade, de típica adequação da técnica processual às exigências do direito material.

7. Na hipótese dos autos, a homologação da partilha data de 1°.11.1994, de maneira que o termo inicial da decadência foi 1°.1.1995, em consonância com o art. 173, I, do CTN. Tendo sido o auto de infração lavrado em 18.6.1999, não se operou o transcurso do prazo decadencial quinquenal.

8. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 1274227/MS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA

> TURMA, julgado em 07/02/2012, DJe 13/04/2012)

Sobre o critério temporal da hipótese normativa do ITCMD, no caso de transmissão de imóveis, o STJ tem decidido da mesma forma que em relação ao ITBI:

> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ITCMD. DOAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. DECISÃO JUDICIAL ANULATÓRIA DO ACORDO JUDICIAL QUE ENSEJOU O RECOLHIMENTO. ART. 165, II, DO CTN.
>
> 1. Recurso especial no qual se discute o termo inicial da prescrição para a ação de repetição de indébito de imposto sobre a transmissão de bem imóvel mediante doação (ITCMD). No presente caso, o contribuinte, em face de acordo de separação judicial, prometeu doar a nu-propriedade de bem imóvel às filhas, e, para isso, recolheu, em 29/12/98, o imposto de transmissão correspondente. Todavia, em face de ação proposta pela ex-esposa, a aludida promessa de doação foi declarada ineficaz, por decisão transitada em julgado em 8/8/02 (com consequente registro imobiliário do bem em nome da ex-esposa), o que motivou o recorrente a pedir a repetição de indébito administrativamente em 17/11/06, a qual foi negada em 30/7/07, dando ensejo a presente demanda judicial, ajuizada em 15/8/07.
>
> 2. O fato gerador do imposto de transmissão (art. 35, I, do CTN) é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante o registro do negócio jurídico junto ao ofício competente.
>
> Nesse sentido, acerca do ITBI, já decidiu o STJ: REsp 771.781/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 29/06/07; AgRg no AgRg no REsp 764.808/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 12/04/07.
>
> 3. O recolhimento do ITCMD, via de regra, ocorre antes da realização do fato gerador, porquanto o prévio pagamento do imposto é, normalmente, exigido como condição para o registro da transmissão do domínio. Assim, no presente caso, não é possível afirmar que o pagamento antecipado pelo contribuinte, ao tempo de seu recolhimento, foi indevido, porquanto realizado para satisfazer requisito indispensável para o cumprimento da promessa de doação declarada em acordo de separação judicial.
>
> 4. Considerando, portanto, que é devido o recolhimento antecipado do ITCMD para fins de consecução do fato gerador, não se mostra possível a aplicação do art. 168, I, do CTN, porquanto esse dispositivo dispõe sobre o direito de ação para reaver tributo não devido.
>
> 5. Deve, portanto, na espécie, ser prestigiado o entendimento adotado pelo acórdão a quo, no sentido de que o direito de ação para o contribuinte reaver a exação recolhida nasceu (actio nata) com o trânsito em julgado da decisão judicial do juízo de família (de anulação do acordo de promessa de doação) e o consequente registro imobiliário (em nome exclusivo da ex-esposa) que

impediram a realização do negócio jurídico prometido, na medida em que, somente a partir desse momento restou configurado o indébito tributário (lato sensu) pelo não aproveitamento do imposto recolhido.
Aplica-se, in casu, por analogia, o disposto no art. 168, II, do CTN.
6. Recurso especial não provido.
(REsp 1236816/DF, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/03/2012, DJe 22/03/2012)

Já em relação à transmissão de bens móveis, a ocorrência do fato imponível se dá com a tradição da coisa.[8]

OUTROS JULGADOS

Não-incidência do ITCMD se imóvel fora objeto de compromisso de compra-e-venda antes do falecimento do alienante

APELAÇÃO CÍVEL. ALVARÁ. TRANSFERÊNCIA DE BEM IMÓVEL PERANTE O REGISTRO IMOBILIÁRIO. DESNECESSIDADE DE INVENTÁRIO. 1. A matéria versa não sobre promessa de compra e veda, mas sim sobre a necessidade ou não da abertura de inventário para regularizar a venda de imóvel, já realizada através de contrato de promessa de compra e venda, razão pela qual é deste 4º Grupo Cível a competência para apreciar o recurso. 2. Tendo a alienação do imóvel em questão sido realizada anteriormente ao falecimento do de cujus, por contrato de promessa de compra e venda formalizado por escritura pública, e tendo o adquirente efetuado o pagamento do saldo remanescente perante o agente financeiro ao qual hipotecado o bem, nada obsta que seja, por meio de alvará, autorizado o registro definitivo da escrituração do imóvel em nome do comprador. De igual sorte, o imposto incidente sobre a transferência do bem não será o ITCMD, mas sim o ITBI, a ser recolhido quando da emissão das guias respectivas pelo registro de imóveis, o qual deverá onerar o adquirente, e não os sucessores do alienante. Apelo provido. (Apelação Cível Nº 70028385268, Oitava Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: José Ataídes Siqueira Trindade, Julgado em 04/03/2009)

Não-incidência do ITCMD se imóvel fora objeto de compromisso de compra-e-venda antes do falecimento do alienante

AGRAVO DE INSTRUMENTO. SOBREPARTILHA. RENÚNCIA ADJUDICATIVA. NÃO INCIDÊNCIA DE ITCD. Tendo os herdeiros/filhos procedido a renúncia adjudicativa do bem objeto de sobrepartilha, em favor do monte mor, e não de alguém particularmente, não incide o ITCD. Precedentes doutrinários. Tendo tramitado o inventário sob o abrigo da AJG, não há porque não se conceder o

benefício na ação de sobrepartilha, que envolve bem de valor inferior. Agravo de instrumento provido. (Agravo de Instrumento Nº 70033266206, Oitava Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: José Ataídes Siqueira Trindade, Julgado em 28/01/2010)

Momento da ocorrência do fato imponível e repetição do indébito

APELAÇÃO CÍVEL - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - ITCMD - TRANSMISSÃO POR ESCRITURA PARTICULAR - MOMENTO DO FATO GERADOR - REGISTRO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL - PAGAMENTO DE JUROS MORATÓRIOS A PARTIR DA LAVRATURA DA ESCRITURA - INADMISSIBILIDADE - REPETIÇÃO DEVIDA - CUSTAS PROCESSUAIS - CONDENAÇÃO ESTATAL - IMPOSSIBILIDADE - SERVENTIA ESTATIZADA - APELO PARCIALMENTE PROVIDO.
(TJPR - 3ª C.Cível - AC - 1085163-7 - Região Metropolitana de Londrina - Foro Central de Londrina - Rel.: Themis Furquim Cortes - Unânime - - J. 25.03.2014)

Incidência sobre transmissão de cotas sociais. Casamento em comunhão parcial de bens

AGRAVO DE INSTRUMENTO - INVENTÁRIO - DIREITO SUCESSÓRIO - SOCIEDADE EMPRESÁRIA ADQUIRIDA PELA DE CUJUS E O VIÚVO DURANTE O MATRIMÔNIO - FALECIMENTO - ABERTURA DA SUCESSÃO - TRANSMISSÃO DA HERANÇA - FATO GERADOR DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO „CAUSA MORTIS“ - DECISÃO QUE DETERMINA A INCIDÊNCIA DE ITCMD APENAS SOBRE AS QUOTAS SOCIAIS PERTENCENTES A FALECIDA - IRRESIGNAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA - AGRAVANTE QUE PRETENDE A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A INTEGRALIDADE DAS QUOTAS SOCIAIS ADQUIRIDAS DURANTE O CASAMENTO - SÓCIOS CASADOS PELO REGIME DA COMUNHÃO PARCIAL DE BENS - NÃO CABIMENTO. Somente os bens de efetiva propriedade da de cujus, e, existentes à época da abertura da sucessão se transmitem e se sujeitam a incidência do imposto de transmissão previsto no artigo 155, inciso I da Constituição Federal, sob pena de oneração indevida do espólio. AGRAVO DE INSTRUMENTO DESPROVIDO.
(TJPR - 12ª C.Cível - AI - 964836-2 - Maringá - Rel.: Angela Maria Machado Costa - Unânime - - J. 02.10.2013)

Incidência sobre a transmissão de direito (nua propriedade)

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ITCMD. DOAÇÃO DE QUOTAS DE CAPITAL SOCIAL COM RESERVA DE USUFRUTO. APLICAÇÃO DO ART. 14 DA LEI ESTADUAL 8.927/88. LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE.LEGISLAÇÃO ESTADUAL. CONSTITUCIONALIDADE.PREVISÃO DO ART. 34, § 3º ADCT.1. O fato gerador do ITCMD é a transmissão do bem ou direito. Na doação com reserva de usufruto ocorre imedia-

tamente a transferência da nua propriedade na qual deve incidir o imposto conforme a redação do art. 14 da Lei 8.927/88.2. O Estado pode legislar na ausência de lei federal em consonância com o art. 34. § 3º do ADCT. Precedentes do STF.Recurso desprovido.
(TJPR - 2ª C.Cível - AC - 1004578-0 - Cascavel - Rel.: Pericles Bellusci de Batista Pereira - Unânime - - J. 12.03.2013)

Quanto ao ITBI:

A atual Constituição de 1988, em seu art. 156, II, estabelece como sendo dos Município a competência tributária para a instituição do imposto sobre a *"transmissão 'inter vivos', a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição"*. Aqui, percebe-se com clareza que o legislador constituinte apropriou-se de noções de outros ramos do direito para estabelecer os enunciados prescritivos que, interpretados, conduzirão à norma de incidência do ITBI. Observe que é no direito civil que se encontram as noções de "bem imóvel", de como se dá a sua „transmissão", de „direitos reais de garantia" e, ainda, de „cessão de direitos", por exemplo. Assim, para se identificar a norma de incidência do ITBI é necessário mergulhar no Direito Civil. ARGOS GREGÓRIO é um dos doutrinadores a sustentar que o art. 35 do Código Tributário Nacional foi derrogado, de nada servindo para a identificação da norma de incidência do ITBI.[9]

Passemos à análise das três materialidades possíveis, previstas pela Constituição Federal, quais sejam, i) a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física; ii) a transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia; e iii) a cessão de direitos à aquisição de bens imóveis.

A transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física

Ao tratar dessa materialidade, AIRES FERNANDINO BARRETO é enfático ao sustentar que não basta o *"...só ato ou negócio jurídico apto à transmissão de propriedade",* da mesma forma em que o *"...só ato jurídico da transcrição"* é insuficiente. Eu suas palavras, a sua *"...prefenição constitucional"* seria o *""...fato-efeito de transmissão imobiliária, resultante da conjugação desses dois fatos"*.[10]

Há quem sustente que a necessidade de ser o negócio realizado *inter vivos* é "secundária". De acordo com ARGOS GREGÓRIO, *"...não se trata de condição necessária para a tributação referida"*. Para o autor, amparando-se na casuística, *"...é fácil afirmar que uma transmissão onerosa de imóveis entre pessoa física e uma empresa, ou mesmo entre duas empresas, apesar de não se enquadrar em tais molduras, será igualmente tributada pelo ITBI. O mesmo raciocínio vale para as transações imobiliárias que apresentem como uma das partes a figura do espólio".*[11]

Ao tratar dos bens imóveis por natureza ou acessão física, devemos lembrar do art. 79 do Código Civil de 2002, de acordo com o qual *"São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente".*

Considera-se ocorrido o fato jurídico tributário - critério temporal - no momento em que a transmissão formalizada, o seja, no momento do registro do título no Cartório de Registro de Imóveis, nos termos do art. 1.227, do Código Civil, de acordo com o qual *"Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o Registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código".*

O critério espacial, por sua vez, é o limite geográfico do Município e que se localize o bem, de pouco importando se se trata de imóvel urbano ou rural. Interessante questão surge, entretanto, quando um mesmo imóvel estiver localizado em mais de um Município, como é comum em se tratando de imóveis rurais. Neste caso, parece-nos que cada Município deverá tributar a transmissão ou a cessão proporcionalmente à área do imóvel localizada em seu território.

A transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia

O critério temporal, nesta hipótese, assim como na hipótese anterior, de transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, será o do registro no cartório de imóveis.

A cessão de direitos à aquisição de bens imóveis

Aqui, não se trata de transmissão da propriedade, mas sim de direitos a ela relativos, que podem ser decorrentes de ordem judicial, por força de lei ou, por pactuação das partes. O critério temporal, nesta hipótese, é a formalização da cessão.

Imunidade relativa à transmissão dos direitos reais de garantia

Importante observarmos que a parte final do inciso II do art. 35 faz menção à imunidade prevista no art. 156, II da Constituição Federal, relativa à transmissão dos direitos reais de garantia que são o penhor, anticrese e a hipoteca.

Imunidade recíproca

Além destas, há, ainda, a imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a e § 2º, da Constituição Federal.

Imunidade das operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária

E, também, a hipótese de imunidade, prevista no § 5º do art. 184, da Constituição Federal, *"são isentas de impostos federais, estaduais e municipais as ope-*

rações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária". Apesar de o legislador constitucional dispor que essas operações de transferência são *isentas*, são elas, em verdade, *imunes*. Curioso notar que o legislador infraconstitucional cometeu o mesmo equívoco, por ocasião da elaboração do texto do art. 26 da Lei n. 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, de acordo com o qual *"São isentas de impostos federais, estaduais e municipais, inclusive do Distrito Federal, as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, bem como a transferência ao beneficiário do programa".*

De qualquer forma, apenas a título argumentativo, quer se tratasse de imunidade, quer se tratasse de isenção, não haveria lugar para a incidência do ITBI, uma vez que a *transferência ao beneficiário do programa de reforma agrária* é forma de aquisição originária da propriedade.[12]

Por fim, é importante identificar a qual transmissão o § 5º do art. 184 faz menção. Aqui, emprestamos a palavra a JOSÉ ALBERTO OLIVEIRA MACEDO, para quem a única interpretação possível é a de que a transmissão de imóveis em questão é a da União para os beneficiários do programa de reforma agrária.[13]

---

[1] Ricardo Lobo Torres, Curso de Direito Financeiro e Tributário, 16 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 381.
[2] José Jayme de Macedo Oliveira, Impostos Estaduais: ICMS, ITCD, IPVA, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 327; Ricardo Lobo Torres, Curso de Direito Financeiro e Tributário, 16 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 381
[3] Deve-se recordar, contudo, que este imposto é conhecido por diferentes nomes e siglas, em cada um dos Estados-membros brasileiros, como ITD, ICD, IHD e ITCD. Nesse sentido: José Jayme de Macedo Oliveira, Impostos Estaduais: ICMS, ITCD, IPVA, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 327.
[4] Regina Helena Costa, Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 3 ed. rev. atual. ampl., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 384.
[5] José Alberto Oliveira Macedo, ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais, São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 160.
[6] Ricardo Lobo Torres, Curso de Direito Financeiro e Tributário, 16 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 381.
[7] Celso de Barros Correia Neto, ITCM, um imposto sobre a morte? in Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 16, n. 79, mar.abr./2008, p. 130-131.
[8] Regina Helena Costa, Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 3 ed. rev. atual. ampl., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 385.
[9] Eis suas palavras: „Uma necessária observação: em relação á prescrição legal da regra matriz de incidência do ITBI, poderia o leitor menos atento encontrá-la disciplinada na redação do art. 35 do Código Tributário Nacional. Todavia, em coerência a todo o contexto histórico anteriormente narrado, ressalte-se que tal artigo encontra-se atualmente derrogado, respeitando a irrenunciável alteração do sistema do ITBI prescrito pela Carta de 1988. Caberá, portanto, às legislações específicas municipais o traço dos pormenores da norma jurídico-tributária correspondente ao ITBI" - GREGÓRIO, Argos. Imposto sobre a transmissão de

bens imóveis - ITBI. in: Tributos em espécie: fundamentos e elementos. EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM e JOÃO BOSCO COELHO PASIN (COORDS.) Rio de Janeiro : Elsevier, 2010, p. 330.
[10] Imposto sobre a transmissão de bens imóveis - ITBI. in: Curso de direito tributário. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (COORD.). 12ed. São Paulo : Saraiva, 2010, p. 988.
[11] GREGÓRIO, Argos. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis - ITBI. in: Tributos em espécie: fundamentos e elementos. EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM e JOÃO BOSCO COELHO PASIN (COORDS.) Rio de Janeiro : Elsevier, 2010, p. 334.
[12] "Mesmo que não estivesse o leitor convencido de se tratar de hipótese de imunidade (e não de isenção) a não incidência de ITBI sobre a transmissão de imóvel desapropriado para fins de reforma agrária, o simples fato de se referir a forma de aquisição originária de propriedade, sem derivação de domínio, já seria motivo suficiente a vedar tal tributação. Aliada à irrelevância da própria vontade do proprietário, nossa conclusão torna-se insuperável" - GREGÓRIO, Argos. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis - ITBI. in: Tributos em espécie: fundamentos e elementos. EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM e JOÃO BOSCO COELHO PASIN (COORDS.) Rio de Janeiro : Elsevier, 2010, p. 332.
[13] "Há que se atentar que a previsão de tal imunidade no supracitado parágrafo 5º não se refere à desapropriação do imóvel. Interpretar dessa forma o dispositivo seria jogar no vazio o seu valor normativo, haja vista não haver transferência de imóvel por ocasião de desapropriação. Quando o Constituinte traz o enunciado prescritivo 'operação de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária', a única interpretação possível é que a transferência a que se refira não seja aquela em que o Poder Público assume a propriedade do imóvel, até porque transferência aí não há. Assim, só pode estar o Constituinte referindo-se às transferências dos imóveis adquiridos, originariamente, pelo Poder Público, in casu a União, para aqueles que serão os beneficiários do programa de reforma agrária" - MACEDO, José Alberto Oliveira. ITBI - aspectos constitucionais e infraconstitucionais. São Paulo : Quartier Latin, 2010, p. 91-92.

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:
I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;
II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.
Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do

inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

AUTOR

Mauricio Do Valle, Cintia Estefânia Fernandes e Carlos Renato Cunha

Quanto ao ITCMD:
Este dispositivo é inaplicável ao ITCMD.[14]

Quanto ao ITBI:
Os arts. 36 e 37 do Código Tributário Nacional têm por escopo regular as limitações à competência tributária, nos termos do art. 146, II, da Constituição Federal.

Observemos que o art. 36 acaba por repetir o disposto no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal quando esta prescreve que o ITBI não incidirá *"sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil".*

A Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 - Lei das Sociedades Anônimas - estabelece o que é a fusão, a incorporação e a cisão. De acordo com o art. 227, a incorporação é *"...a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações".* A fusão, por sua vez, nos termos do art. 228, é a *"operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações".* Por fim, a cisão é, nos termos do art. 229, a *"operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão".*

---

[14] JOSÉ JAYME DE MACEDO OLIVEIRA. Impostos Estaduais: ICMS, ITCD, IPVA, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 328.

Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a

pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.
§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinqüenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subseqüentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.
§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.
§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.
§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

AUTOR

Mauricio Do Valle, Cintia Estefânia Fernandes e Carlos Renato Cunha

Quanto ao ITCMD:
Este dispositivo é inaplicável ao ITCMD.[15]

Quanto ao ITBI:
De saída, devemos atentar para o fato de que, de acordo com o *caput* do art. 37, a *atividade preponderante* que ora interessa é a desempenhada pelo *adquirente* sendo absolutamente irrelevante a atividade do transmitente ou cedente.

Frise-se que para a análise da preponderância da atividade de pouco importa o objeto social do contrato ou do estatuto social da empresa, e sim a receita operacional da empresa que engloba, por óbvio, receitas decorrentes de, se for o caso, atividades realizadas dentro ou fora dos limites territoriais do Município.

[15] JOSÉ JAYME DE MACEDO OLIVEIRA. Impostos Estaduais: ICMS, ITCD, IPVA, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 328.

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

AUTOR

Mauricio Do Valle, Cintia Estefânia Fernandes e Carlos Renato Cunha

Quanto ao ITCMD:

Entendido o valor venal como o valor do bem "em condições normais de mercado, para pagamento à vista", o art. 38, do CTN, parece-nos perfeitamente aplicável ao atual ITCMD, tanto no caso da sucessão, quanto no da doação.[16]

JULGADOS

Possibilidade de a legislação estadual prever base de calculo menor do que a contida em norma geral em matéria tributária

> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. COMPETÊNCIA DE LEI ESTADUAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 38 DO CTN.
> 1. Tratando-se de tributo de competência estadual (art. 155, inciso I, alínea „a"), nada obsta que lei estadual, em relação ao imposto sobre transmissão causa mortis e doação, defina base de cálculo menor do que a prevista em lei complementar federal, não havendo, portanto, por que falar em violação do art. 38 do CTN.
> 2. Recurso especial não-provido.
> (REsp 343.578/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/03/2006, DJ 29/05/2006, p. 207)

Incidência do ITCMD sobre o valor da primeira avaliação no inventário

> PROCESSUAL CIVIL - IMPOSTO DE TRANSMISSÃO "CAUSA MORTIS" (ITCM) - INVENTÁRIO - AVALIAÇÃO - RENOVAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - CPC, ART. 1.010 - CORREÇÃO MONETÁRIA - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO

COMPROVADA - LEI 8.038/90 E RISTJ, ART. 255 E PARÁGRAFOS.
Inocorrendo as hipóteses previstas no CPC, art. 1.010, a avaliação dos bens imóveis de espólio não será repetida.
O imposto de transmissão "causa mortis" incide sobre o valor da primeira avaliação, até o dia de seu efetivo pagamento.
A simples transcrição de ementas ou trechos de acórdãos tidos como dissidentes da decisão recorrida, não basta à comprovação do dissídio jurisprudencial, impondo-se a demonstração dos pontos assemelhados ou discordantes entre o aresto recorrido e aqueles trazidos a confronto.
Recurso não conhecido.
(REsp 36.429/MG, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/09/1999, DJ 18/10/1999, p. 217)

Quanto ao ITBI:

A base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos que pode, ou não, coincidir com o valor venal estabelecido para fins de incidência do IPTU, podendo, inclusive, ser aquela superior a esta.
Há quem sustente, curiosamente, que *"...o valor venal do imóvel não pode ser inferior, em hipótese alguma, ao valor obtido para os efeitos do IPTU, desde que este se encontre no campo da verdade material, é claro".*[17]

---

[16] Regina Helena Costa, Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 3 ed. rev. atual. ampl., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 385.
[17] GREGÓRIO, Argos. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis - ITBI. in: Tributos em espécie: fundamentos e elementos. EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM e JOÃO BOSCO COELHO PASIN (COORDS.) Rio de Janeiro : Elsevier, 2010, p. 343.

Art. 39. A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação.

AUTOR

Mauricio Do Valle, Cintia Estafânia Fernandes e Carlos Renato Cunha

Quanto ao ITCMD:

O artigo 39, do CTN, foi parcialmente recepcionado pela CF/88, que prevê no inciso IV, do § 1º, do art. 155, da CF/88, o seguinte:

> Art. 155. [...]
> § 1.º O imposto previsto no inciso I:
> [..]
> IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

Vê-se, portanto, que persiste a regra constitucional de fixação de alíquotas máximas para o imposto sob estudo, por parte do Senado Federal. E, desde 5.5.92, existe a Resolução n. 9/92, do Senado, que prevê como alíquota máxima o percentual de 8%. Não há, no entanto, previsão constitucional para a determinação, como se de uma obrigação ao legislador estadual se tratasse, de alíquotas minoradas para as transmissões que atendam à política nacional de habitação.

Contudo, referida Resolução prevê, em seu artigo 2º, o seguinte:

> Art. 2º As alíquotas dos Impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.

Claramente, o Senado ultrapassou os limites da competência que lhe foi outorgada pela Constituição, tendo em vista que não poderia ele autorizar ou desautorizar a fixação de alíquotas progressivas. Como afirma RICARDO LOBO TORRES, árduo defensor da necessidade da progressividade de alíquotas no ITCMD:

> A norma estabelecida pelo Senado exibe algumas inconstitucionalidades: desbordou da competência atribuída pela CF, que se restringe à fixação do teto da alíquota, não se estendendo à definição de princípios constitucionais, máxime o da progressividade; desrespeitou o princípio da personalização (art. 145), ao restringir a progressividade ao valor do quinhão, desconhecendo a posição pessoal do herdeiro na linha hereditária; discriminou entre os herdeiros e os legatários e donatários, reservando àqueles a incidência progressiva. Sob o aspecto prático, quase inviabilizou a incidência progressiva, insuscetível de justa aplicação em patamar tão baixo (8%), quando se sabe que em alguns países as alíquotas máximas para os quinhões de valor elevado, se situam entre 35% (para os filhos) e 70% (para os legatários). O imposto *causa mortis*,

> incidindo sobre o incremento do patrimônio de herdeiros e legatários sem qualquer trabalho ou esforço deles, denota excelente índice de capacidade contributiva e extraordinária aptidão para promover a justiça social, pelo que deve se afinar simultaneamente com os subprincípios da *progressividade*, que recomenda a elevação das alíquotas na medida em que aumentar o bolo tributável, e da *personalização*, que se expressa pelo agravamento da tributação de acordo com o afastamento entre herdeiro e *de cujus* na linha da sucessão.[18]

Quanto à existência de permissão constitucional para a progressividade de alíquotas no ITCMD, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal alterou-se, recentemente. Se, antes, estava o Tribunal apegado à visão da impossibilidade de progressividade de alíquotas nos chamados "impostos reais", em 2013 houve um giro na compreensão sobre o tema, calcada, agora, na ideia da capacidade contributiva:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.
> (RE 562045, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001)

Trazemos à baila, também, um interessante julgado sobre a impossibilidade de a legislação estadual apenas fazer remissão à alíquota máxima prevista em Resolução do Senado Federal, sendo essencial, em face do Princípio da Estrita Legalidade Tributária, que seja ela fixada em lei do ente federativo:

> DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: ALÍQUOTA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO „CAUSA MORTIS" E „INTER VIVOS" (DOAÇÃO), NO ESTADO DE PERNAMBUCO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 155, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. Como salientado na decisão agravada, „inexistem as alegadas ofensas ao artigo 155 e 1º da Carta Magna Federal, porquanto o acórdão recorrido não negou que o Estado-membro tenha competência para instituir impostos estaduais, nem que o Senado seja competente para fixar a alíquota máxima para os impostos de transmissão „mortis causa" e de doação, mas, sim, sustentou corretamente que ele, por força do artigo 150, I, da Carta Magna só pode aumentar tributo por lei

estadual específica e não por meio de lei que se atrele genericamente a essa alíquota máxima fixada pelo Senado e varie posteriormente com ela, até porque o princípio da anterioridade, a que está sujeita essa lei estadual de aumento, diz respeito ao exercício financeiro em que ela haja sido publicada e não, „per relationem", à resolução do Senado que aumentou o limite máximo da alíquota". 2. Precedentes de ambas as Turmas do S.T.F., no mesmo sentido. 3. Agravo improvido.
(RE 218086 AgR, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Primeira Turma, julgado em 08/02/2000, DJ 17-03-2000 PP-00021 EMENT VOL-01983-04 PP-00804)

Quanto ao ITBI:

Concordamos com JOSÉ ALBERTO OLIVEIRA MACEDO, de que "...não há qualquer previsão constitucional de estabelecimento de alíquota máxima por parte do Senado Federal" para o ITBI. [19]

---

[18] RICARDO LOBO TORRES, Curso de Direito Financeiro e Tributário, 16 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 381-382.
[19] JOSÉ ALBERTO OLIVEIRA MACEDO. ITBI - aspectos constitucionais e infraconstitucionais. São Paulo : Quartier Latin, 2010, p. 165.

Art. 40. O montante do imposto é dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o artigo 43, sobre o provento decorrente da mesma transmissão.

AUTOR

Mauricio Do Valle, Cintia Estefânia Fernandes e Carlos Renato Cunha

Interessante notar que este dispositivo trata, na realidade, não do ITBI ou do ITCMD, mas de uma norma de dedução em relação ao Imposto sobre a Renda incidente no ganho de capital.[20] Apesar de tal previsão não constar da legislação ordinária sobre o referido imposto, seria, em tese, possível sustentar sua recepção pela Constituição Federal de 1988, como norma geral em matéria tributária, como forma de prevenção a conflitos de competência tributária, por exemplo. JOSÉ ALBERTO OLIVEIRA MACEDO, ao comentar este específico artigo, é enfático ao afirmar que ele *"...traz, na verdade, enunciado prescritivo atinente ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) quando fala da possibilidade de se deduzir, de seu valor devido, o montante pago a título de ITBI...".*[21]

A título de ilustração, JOSÉ JAYME DE MACEDO OLIVEIRA afirma que este dispositivo não foi recepcionado, em face da inexistência de norma sobre o tema na CF/88.[22]

---

[20] JOSÉ ALBERTO OLIVEIRA MACEDO. ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais, São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 166.
[21] JOSÉ ALBERTO OLIVEIRA MACEDO. ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais, São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 166
[22] JOSÉ JAYME DE MACEDO OLIVEIRA. Impostos Estaduais: ICMS, ITCD, IPVA. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 328.

Art. 41. O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

AUTOR

Mauricio Do Valle, Cintia Estefânia Fernandes e Carlos Renato Cunha

Quanto ao ITCMD:

Este dispositivo, a nosso ver, foi recepcionado por nosso atual ordenamento jurídico.[23] Com efeito, prevê o art. 155, § 1º, incisos I a III da CF/88:

> Art. 155. [...]
> § 1.º O imposto previsto no inciso I:
> I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;
> II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;
> III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:
> a) se o doador tiver domicilio ou residência no exterior;
> b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

Desse modo, em relação a imóveis, o ITCMD é de competência do Estado-membro da

situação do bem, como prevê o art. 41 do CTN, em face do previsto pelo inciso I, do § 1º, do art. 155, da CF/88. Contudo, em relação aos demais bens transmitidos, a regra é que a competência seja do Estado onde se processar o inventário (na materialidade *causa mortis*) ou tiver domicílio o doador (na materialidade "doação"), como prevê o inciso II, do mesmo parágrafo.

Dissemos em regra, porque a CF/88, no inciso III, do § 1º, do artigo 155, exige lei complementar para a regulamentação dos casos em que o doador ou o *de cujus* tenham ligação com o exterior, ou lá tenha se processado o inventário.

A princípio, parece-nos que o artigo 41 do CTN, como se denota de sua redação, faz às vezes da norma geral expedida por lei complementar a que alude o inciso III acima mencionado, no que se refere à sucessão aberta no exterior, apesar de não regular inteiramente as hipóteses contempladas em referido dispositivo.

Quanto ao ITBI:

Parece-nos que o artigo é inaplicável ao ITBI. Entretanto, pode ser encarado como um enunciado prescritivo para o estabelecimento do critério espacial do ITBI.

Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

AUTOR

Mauricio Do Valle, Cintia Estafânia Fernandes e Carlos Renato Cunha

Quanto ao ITCMD:

A discussão quanto à recepção do art. 42, do CTN, precisa enfrentar a questão sobre a existência, ou não, de uma limitação implícita na CF/88 à fixação do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Para REGINA HELENA COSTA, o dispositivo foi recepcionado.[24] Para referida autora, na transmissão *causa mortis*, "por evidente, o sujeito passivo será o herdeiro ou legatário." [25] Nessa hipótese, contudo, a nosso ver, o dispositivo é inaplicável.

Já no caso da incidência sobre as doações, é comum que as legislações estaduais elejam como contribuinte o donatário, mantendo o doador como sujeito passivo na figura de responsável.[26]

A nosso ver, no caso das doações, também há apenas um contribuinte possível: o donatário. Isso porque não há capacidade contributiva que possa ser atingida pelo ITCMD, no outro polo da relação jurídica, tendo em vista que o doador desfaz-se da riqueza tributável, não

havendo, pela natureza do referido contrato, onerosidade que realizasse a compensação patrimonial e pudesse ser considerada um signo presuntivo de riqueza. Eis o motivo pelo qual consideramos que o art. 42, do CTN, não foi recepcionado pela CF/88, em relação ao ITCMD.

Quanto ao ITBI:

De acordo com este dispositivo, o legislador municipal poderá eleger como contribuinte tanto o adquirente como o transmitente ou, ainda, tanto os cedentes quanto os cessionários.

---

[24] REGINA HELENA COSTA, Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 3 ed. rev. atual. ampl., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 384.
[25] REGINA HELENA COSTA, Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 3 ed. rev. atual. ampl., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 385.
[26] REGINA HELENA COSTA, Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 3 ed. rev. atual. ampl., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 385.

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

AUTOR

Nayara Tataren Sepulcri

Imposto de renda e seu fato gerador (hipótese de incidência).

O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, ou simplesmente imposto de renda (IR), é tributo de competência federal cuja hipótese de incidência pode ser condensada na expressão *auferir renda*. Renda, segundo entendimento predominante na doutrina e nos tribunais, *significa variação patrimonial positiva*, ou seja, *riqueza nova*. Assim, em vez de alcançar o patrimônio sob uma perspectiva estática (como o IPTU, ITR, IPVA), o imposto de renda, sob um viés dinâmico, atinge elementos patrimoniais que não estavam presentes em um momento anterior. Por isso, não se pode considerar como renda ou provento tributável o mero *ingresso de valores* ou *receitas*, pois a hipótese de incidência desse tributo exige a consideração de todos os valores que entram e saem do patrimônio em dado período de tempo, afetando a sua mutação positiva (acréscimo patrimonial).

Renda e proventos de qualquer natureza.

O vocábulo *renda* é geralmente tratadocomo compreensivo do vocábulo *proventos de qualquer natureza.* A definição legal contida nos incisos do artigo 43 do CTN apenas evidencia que, não importando a fonte (capital, trabalho ou outras origens), qualquer acréscimo patrimonial está contemplado pela hipótese de incidência desse tributo, o que é reforçado pelo parágrafo primeiro do mesmo artigo. Assim, diz-se que *renda* é gênero do qual a *renda em sentido estrito e proventos de qualquer natureza são espécies*. A primeira das expressõesalude aos resultados oriundos do trabalho, do capital ou da combinação de ambos (art. 43, I, CTN), ao passo que a segunda diz com os acréscimos provenientes de outras fontes (art. 43, II, CTN), como os rendimentos de aposentadoria, por exemplo.

Disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica.

Só incide IR sobre a renda ou provento que se fizer disponível ao seu beneficiário, seja sob o aspecto econômico ou jurídico. Disponibilidade econômica diz respeito aos rendimentos efetivamente *pagos* (e que, portanto, já ingressaram no caixa do beneficiário), ao passo que a disponibilidade jurídica contempla também aqueles que foram *creditados* (juridicamente pertencentes ao beneficiário, ainda que ainda não estejam à suamão). A noção de disponibilidade econômica ou jurídica é o que permite sustentar que certos ganhos se encontram fora do âmbito de incidência do imposto, como a simples valorização nominal do patrimônio ou como os lucros não distribuídos aos sócios.

Critério temporal e espacial.

Os critérios temporal e espacial do IR não estão explícitos no artigo 43 do CTN, apenas referidos, de passagem, no seu parágrafo segundo, que trata dos rendimentos auferidos

no exterior. No que se refere à coordenada *espaço*, a renda tributável pelo IR é toda aquela auferida em território brasileiro (por nacional ou estrangeiro), admitindo-se a extraterritorialidade para os rendimentos auferidos por brasileiros (nacionais ou residentes) em solo estrangeiro.

No que se refere à coordenada de *tempo*, é necessária a consideração de um *intervalo* para se aferir a variação patrimonial positiva, embora a incidência só ocorra no átimo final desse lapso temporal (razão de doutrina abalizada defender que todo o "fato gerador" é instantâneo, rejeitando as noções de fatos periódicos, complexivos, etc.). Quantoao momento em que se considera ocorrido o "fato gerador" do IR, apesar de existir alguma divergência, predomina o entendimento de que ele é (a) 31 de dezembro de cada ano, para o IRPF - Imposto de Renda Pessoa Física); (b) trimestralmente, em cada ano, em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, para o IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica sob o regime do *lucro real, presumido, arbitrado trimestral;* (c) 31 de dezembro de cada ano, para o IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica sob o regime do lucro real anual.Acrescente-se, por oportuno, que a data do pagamento não se confunde com o marco de tempo que constitui o critério temporal da norma de incidência.

Imposto de renda e indenização.

Os valores recebidos a título de indenização, seja por dano moral ou patrimonial, são geralmente considerados intributáveis pelo IR. Não em razão de sua origem (dever de indenizar), pois esta é irrelevante para a incidência do imposto (art. 43, § 1o), mas sim pelo fato de não proporcionaremefetivo acréscimo patrimonial ao beneficiário, ante asua finalidade de reparar (tornar indene) um patrimônio lesado.

Por outro lado, não há consenso sobre a possibilidade de se considerar toda e qualquer indenização como infensa à incidência do imposto, uma vez que alguns tipos de indenização podem, efetivamente, representar um acréscimo patrimonial, notadamente se o patrimônio for considerado como conjunto de bens e direitos economicamente apreciáveis. Essa dificuldade se apresenta em alguns tipos de indenização, como a que visa a reparar o *dano moral*, atingindo bens personalíssimos (como a honra, imagem, etc.) que, para alguns, não integrariam o patrimônio econômico da pessoa *anteriormente* ao evento danoso; semelhante dificuldade se apresenta, ainda, no caso dos lucros cessantes, cuja indenização visa a reparar danos materiais ainda não verificados (um desfalque *futuro* e estimado no patrimônio), sem representar uma simples recomposição de patrimônio previamente existente.

No primeiro caso, a jurisprudência pátria já se firmou no sentido de que *"Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais"* (Súmula 498, STJ). No segundo caso, diversamente, a orientação dominante está em considerar tributáveis os valores pagos em

razão de indenização por lucros cessantes. (REsp 1138695/SC – submetido ao regime do art. 543-C, CPC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2013, DJe 31/05/2013)

Imposto de renda e juros.

Os juros representam frutos do capital, devidos em razão de o credor ver-se privado (voluntária ou involuntariamente) de sua utilização por um dado período de tempo. Podem ser do tipo *remuneratórios*, derivados do empréstimo consentido e oneroso do capital a outrem, ou *moratórios*, oriundos de infração do direito ao crédito, tendo por finalidade reparar os danos causados pela impontualidade do devedor.Os juros remuneratórios pertencem ao âmbito de incidência do IR, gerando nítida riqueza nova, oriunda da exploração econômica do capital (art. 43, I, CTN). Já os juros moratórios suscitam maior controvérsia: na doutrina, há quem considere que, por constituírem indenização por dano causado ao credor, os juros estariam sempre fora do campo de incidência do IR; outros consideram que sua finalidade é indenizar lucro cessante (aquilo que o credor deixou de lucrar se tivesse o capital à disposição), representando acréscimo patrimonial sujeito ao IR; há, por fim, quem considere que os juros são meros acessórios, cuja natureza acompanha a do principal. Esta última orientação foi abraçada pela jurisprudência pátria: ao explicitar o alcance de um julgamento submetido ao rito dos recursos repetitivos, o STJfirmou entendimento no sentido de que *"nos casos em que a verba principal é isenta ou fora do campo de incidência do imposto de renda, estendendo-se a isenção aos juros de mora mesmo quando por ocasião de circunstância em que não há perda do emprego, consoante a regra do ‚accessoriumsequitursuumprincipale'."* (STJ. ERESP nº 1.089.720. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. DJE. 28/11/2012)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

AUTOR
Nayara Tataren Sepulcri

Base de cálculo do imposto de renda.

Sendo a hipótese de incidência do IR "auferir renda (e/ou proventos de qualquer natureza)" sua base de cálculo só pode ser o montante líquido de tal acréscimo de riqueza. Ou seja, a base de cálculo é a própria renda, expressa em termos quantitativos. E assim porque, como sustenta abalizada doutrina, é necessário haver correlação lógica entre o critério

material da hipótese (auferir renda) e a base de cálculo do consequente (*quantum* da renda auferida). Para as pessoas jurídicas, a base de cálculo deve ser, então, o resultado positivo da atividade econômica, obtido mediante o confronto entre receitas e despesas necessárias à manutenção da fonte produtora. Para as pessoas físicas, a base de cálculo deve corresponder à renda líquida do indivíduo, ou seja, a soma dos rendimentos percebidos menos custos necessários à produção dos rendimentos e a manutenção de sua vida e a de sua família. Por outro lado, o legislador ordinário tem competência para definir o que é despesa ou custo dedutível para fins de apuração da base de cálculo do imposto (tanto do IRPF como do IRPJ). Essa limitação não pode, entretanto, contrariar a própria noção de renda como acréscimo patrimonial, tampouco implicar infringência ao princípio do mínimo existencial, infringência que, se verificada, pode motivar provocação do Poder Judiciário.

Base de cálculo do IRPF.

Na legislação ordinária, abase de cálculo do IR corresponde à soma de todosos rendimentos brutos auferidos durante um ano-calendário, deduzidasalgumas despesas definidas e limitadas (art. 80 e ss. do RIR – Regulamento do Imposto de Renda – Decreto 3000/99). Nesta soma não devem ser computados os rendimentos isentos ou não tributáveis (muitos deles relacionados expressamente no art. 39 do RIR), assim como os rendimentos sujeitos à tributação exclusiva ou definitiva na fonte. Além das despesas dedutíveis, a legislação prevê, como forma de proteção do mínimo existencial, um pisode isenção, e, acima dele, faixas de tributação progressiva com parcelas de imposto a deduzir.

Base de cálculo do IRPJ (Lucro real, presumido ou arbitrado)

A base de cálculo do IR, para as pessoas jurídicas em geral, é o lucro, que se traduz na ideia de resultado positivo da atividade.A regra geral para apuração da base de cálculo é a do *lucro real*, obtido pela soma das receitas e subtração das despesas (cuja dedução é autorizada por lei), seguida dos ajustes (adições e exclusões) previstos na legislação. É facultada, porém, a opção pela tributação com base no *lucro presumido* (quando a lei não exigir lucro real), obtido a partir da aplicação da alíquota prevista em lei (para a sua atividade) sobre a sua receita bruta auferida em um trimestre. Há, por fim, o *lucro arbitrado*, que pode ser aplicado de ofício pela autoridade lançadora, quando a pessoa jurídica não mantiver escrita regular ou esta for imprestável para apuração do lucro real.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa

condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.
Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

AUTOR
Nayara Tataren Sepulcri

Contribuinte, sujeito passivo e antecipações do IR.

Contribuinte do IR só pode ser o beneficiário da renda, ou seja, aquele que teve o seu patrimônio acrescido com o rendimento ou provento que se lhe tornou disponível. É ele que, como regra, ocupa o polo passivo da obrigação tributária, a quem a legislação atribui o dever de pagamento do tributo.

Não obstante, o sujeito passivo pode ser um terceiro, a quem a lei confere a condição de responsável pelo recolhimento do imposto. No caso do IR, é comum que essa obrigação seja outorgada à fonte pagadora, em cujas mãos se encontra o rendimento a ser tributado, cabendo-lhe, então, reter o tributo devido e repassá-lo aos cofres públicos. O contribuinte, neste caso, aufere apenas os rendimentos líquidos da operação, já deduzido o imposto de renda.Esse recolhimento, exceto nos casos em que a legislação institui hipótese de tributação exclusiva na fonte (caso em que o pagamento é definitivo, não sujeito a qualquer ajuste), consistiráem mera antecipação de pagamento do imposto devido ao final do período de apuração, ocasião em que são consideradas todas as receitas, deduções e antecipações feitas no período.

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:
I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

AUTOR
José Roberto Vieira

1. Hipóteses de Incidência Tributária do IPI

Esclareçamos, de início, que a locução *"fato gerador"*, consagrada pelo legislador nacional, inclusive pelo do CTN, padece de flagrante equivocidade, pois alude, simultaneamente, a duas realidades inconfundíveis: a descrição hipotética do fato (uma abstração) e o próprio evento material (algo concreto). Na esteira de ALFREDO AUGUSTO BECKER, GERALDO ATALIBA e PAULO DE BARROS CARVALHO, preferimos *"Hipótese de Incidência Tributária"* para a descrição legal e "Fato Jurídico Tributário" para o acontecimento da realidade.

Assim é que esse dispositivo do CTN busca identificar as hipóteses de incidência tributária do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Mais especificamente, ele busca identificar o primeiro dos critérios das suas hipóteses, o *Critério Material*. E este "primeiro" pode muito bem ser entendido no sentido de precedência, uma vez que os critérios de tempo e lugar se dedicam tão-somente a condicioná-lo, donde decorre sua índole de núcleo da hipótese. Esse núcleo será invariavelmente composto por comportamentos de pessoas, expressos por um verbo pessoal e transitivo, cuja predicação é incompleta e por isso pede um complemento.

2. Realizar Operações com Produtos Industrializados

O inciso II deste artigo faz menção à mais relevante das hipóteses de incidência do IPI, conquanto indicando-a pela parcial e inadequada referência ao momento em que ela se consuma: o da saída dos produtos industrializados do estabelecimento industrial. Mas só se pode compreender isso passando antes os olhos pelo texto constitucional.

No contexto de um Direito Tributário eminentemente constitucional, como, sabidamente, é o nosso, a investigação da materialidade da principal hipótese de incidência do IPI parte naturalmente da sua atribuição constitucional de competência: "Compete à União instituir impostos sobre... produtos industrializados" (art. 153, IV). "*Produto*" é toda coisa ou toda utilidade que se extraiu de outra coisa, reduzindo-lhe a quantidade; esclarecendo-se que a palavra "coisa" é, aqui, empregada em sentido estrito, na acepção de "res" dos romanos,

a mais comum no Direito, significando objeto material ou corpóreo. Já o qualificativo "*industrializado*" implica o abandono, de plano, dos produtos naturais (agrícolas, pecuários e minerais), em benefício daqueles que resultam de uma ação humana.

Ora, ao facultar à União o instituir gravame sobre os produtos já industrializados, parece-nos claro o foco constitucional num momento posterior à atividade industrial. Donde depreendemos que *não é a industrialização em si que será alcançada*, mas, isso sim, o resultado dela decorrente. Afastamo-nos aqui da doutrina dominante, que, com poucas oscilações, eleva o "industrializar produtos" à categoria de critério material da hipótese. E o fazemos na boa companhia de ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO, GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO.

Prossegue o Texto Maior, dispondo que o IPI "será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores" (art. 153, § 3º, II). Ao determinar a aplicação a esse imposto do Princípio de Não-Cumulatividade, o diploma constitucional estabelece, com limpidez, a *incidência do tributo sobre esse ato por ele denominado "operação"*. Eis que o tributo, além de não atingir a industrialização, não toca os produtos industrializados, como se diz comumente, mas sim as operações que com eles se realizam.

Se o critério material da hipótese apresenta sempre comportamentos pessoais, representados por um verbo e seu complemento, já dispomos, até aqui, do complemento verbal por inteiro: operações com produtos industrializados. Quanto ao "*verbo*", o Alto Diploma, tratando do ICMS, e em específico de suas relações com o IPI, mencionou operação "...realizada..." (art. 155, § 2º, XI). Eis a claridade contextual que nos conduz à colheita, em comando dirigido a um imposto que não só se assemelha, mas que, sob certos aspectos, até mesmo se identifica com o IPI, e dirigido a uma situação que constitui simultaneamente hipótese de incidência de ambos os impostos, do *regramento jurídico que nos faltava: o verbo "realizar".*

Temos, enfim, o critério material da hipótese de incidência tributária desse imposto, em sua inteira compostura constitucional: *realizar operações com produtos industrializados.*

Inevitável, porém, completar o panorama constitucional pela imprescindível análise da legislação infraconstitucional, de sorte a alcançar todo o desenho da materialidade da hipótese do IPI. Há que sublinhar, aqui, pois, a condição de jurídicas das operações com produtos industrializados. Debruçando-nos sobre a Lei nº 4.502, de 30.11.64, que instituiu o tributo federal sob exame, e sopesando os dispositivos concernentes à base de cálculo, artigos 14 a 17, e 19 (regras análogas no CTN, art. 47, II), verificaremos as referências inequívocas a atos ou negócios jurídicos translativos da posse ou da propriedade do

produto; assim como verificaremos as referências oblíquas a operações de compra e venda, na maior parte dos casos, ou ainda a outras operações, mas sempre atos ou negócios jurídicos.

Curiosamente, o CTN, art. 46, II, define o principal "...fato gerador..." do imposto como sendo a saída dos produtos industrializados do estabelecimento industrial (disposição semelhante na lei nº 4.502/64, art. 2º, II). Sob pena de flagrante desrespeito ao comando constitucional, devemos recolher a regra às suas reais proporções de nada mais do que o critério temporal da hipótese. São sugestivos os exemplos trazidos à tona por ALIOMAR BALEEIRO, ATALIBA e PAULO DE BARROS, para ilustrar a *inocorrência do fato jurídico tributário por virtude exclusiva da saída física dos produtos, em face da ausência de operação jurídica. Eis que a saída só tem o condão de deflagrar o nascimento da obrigação tributária relativa ao IPI, quando no bojo de uma operação jurídica com produtos industrializados que implique transmissão da propriedade ou da posse desses produtos.*

A *jurisprudência* dos tribunais já encampou, aqui e acolá, essa visão, quanto ao núcleo da hipótese de incidência do IPI. Veja-se, ilustrativamente, a ementa de decisão do TRF da 4ª Região, de 1998, nas palavras da juíza relatora TANIA ESCOBAR: "A hipótese de incidência do IPI não é industrializar produtos e sim realizar operações com produtos industrializados". No mesmo sentido, larga e respeitável *doutrina*: G. ATALIBA, J. E. SOARES DE MELO, EDUARDO D. BOTTALLO, ROQUE A. CARRAZZA, ANDRÉ ELALI, JOSÉ E. TELLINI TOLEDO, JÚLIO M. DE OLIVEIRA, EDUARDO M. F. JARDIM, MAURÍCIO TIMM DO VALLE, MARCELO CARON BAPTISTA, REGIANE B. ESTURÍLIO e tantos outros. Para conferir todas as referências bibliográficas, consultar: J. R. VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, Curitiba, Juruá, 1993, p. 71-80; Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos, in EURICO M. D. DE SANTI, R. QUIROGA MOSQUERA e FERNANDO A. ZILVETI (coord.), **Tributação das Empresas – Curso de Especialização**, São Paulo, Quartier Latin e FGV, 2006, p. 177-180; e IPI x ICMS e ISS: Conflitos de Competência ou Sedução das Aparências ?, in EURICO M. D. DE SANTI e VANESSA R. CANADO (coord.), **Direito Tributário: Tributação do Setor Industrial**, São Paulo, Saraiva e FGV, 2012, p. 61-66 (Série GVLaw).

3. Importar Produtos Industrializados

E prossiga-se o estudo do critério material da hipótese do IPI pela análise da sua *incidência em relação aos produtos industrializados importados* (CTN, art. 46, I, e Lei nº 4.502/64, art. 2º, I). O inciso I deste artigo faz referência à segunda das hipóteses de incidência do IPI, apontando-a, novamente, pela parcial e inconveniente menção ao instante em que ela se consuma: o desembaraço aduaneiro dos produtos industrializados estrangeiros. À primeira vista, tal extensão de incidência parecerá a quase todos facilmente admissível, desde que as operações de importação de produtos industrializados encaixam-se perfeitamente

na maior amplitude das “operações com produtos industrializados”, núcleo constitucional da materialidade acima estabelecida. Logo à segunda vista, contudo, esbarraremos nos limites das regras-modelos de incidência dos demais tributos, inclusive do Imposto de Importação. Ora, se o Código Magno atribui à União a competência para instituir imposto sobre a “importação de produtos estrangeiros” (art. 153, I), claro está que as operações com produtos industrializados não poderão estender seu manto por sobre a importação de produtos industrializados estrangeiros, sob pena de invadirem o critério material da hipótese de outro tributo. Eis que, ao instituir o IPI nas importações – exceção feita às reimportações, ou importações de produtos nacionais anteriormente importados, nas quais, à falta de fundamento constitucional para a incidência do Imposto de Importação, só incide o IPI – o legislador federal criou “um verdadeiro sobre-imposto de importação” (ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ), “um autêntico adicional do Imposto de Importação” (PAULO DE BARROS CARVALHO), conquanto mascarado de IPI; como o confirmam, por exemplo, EDUARDO D. BOTTALLO, HUGO DE B. MACHADO e MAURÍCIO DO VALLE. Novamente, para verificar as referências bibliográficas, consultar: J. R. VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, p. 97-100; e Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos, p. 182-184.

4. Arrematar Produtos Industrializados

Este imposto atingia a arrematação de produtos em leilões, como registra o inciso III deste artigo do CTN, mas deixou de fazê-lo, como se depreende das últimas consolidações regulamentares, que não mais mencionaram essa hipótese de incidência tributária – Regulamento do IPI em vigor, decreto nº 7.212, de 15.06.2010 (RIPI/2010), art. 35; e os três regulamentos anteriores: o RIPI/2002, decreto nº 4.544, de 26.12.2002, art. 34; o RIPI/98, decreto nº 2.637, de 25.06.1998, art. 32; e o RIPI/82, aprovado pelo decreto nº 87.981, de 23.12.1982, art. 29 – como fora feito em todas as regulamentações anteriores: a hipótese era prevista nos Regulamentos do IPI aprovados pelos decretos números 83.263, de 09.03.79 (RIPI/79), art. 15, II; 70.162, de 18.02.72 (RIPI/72), art. 6º, II; e 61.514, de 12.10.67 (RIPI/67), art. 7º, II. Declarações expressas da Administração Tributária Federal, confirmando o cessar dessa incidência: Parecer Normativo CST nº 63/79 e Ato Declaratório Normativo CST nº 10/81.

5. Industrialização

No que tange ao parágrafo único desse artigo do CTN, é imprescindível uma breve palavra acerca do *conceito de industrialização*, que, embora destituído da relevância que lhe é conferida por aqueles que, equivocadamente, o vêem dominando o núcleo da primeira hipótese de incidência do IPI, ele desempenha ali uma importante e inegável função, pois dele depende a definição de quais sejam ou não os produtos industrializados. Ademais desse dispositivo do CTN, a lei básica do tributo – Lei nº 4.502/1964, art. 3º, parágrafo único – e

os seus regulamentos dispuseram a respeito. Não são pequenas as restrições doutrinárias ao conceito da legislação ordinária, e especialmente às noções regulamentares (RIPI/2010, art. 4º, I a V), para as quais caracterizam industrialização as operações de transformação (obtenção de espécie nova), beneficiamento (aperfeiçoamento de um produto), montagem (reunião de produtos), acondicionamento ou reacondicionamento (colocação ou substituição de embalagem) e renovação ou recondicionamento (restauração de produto); numa noção que já classificamos como "...de grande largueza", absorvida, inclusive, pela nossa corte suprema. Tal como ATALIBA e OSIRIS DE A. LOPES FILHO, não temos dúvida de que a transformação constitui industrialização, nem que o acondicionamento/reacondicionamento e a renovação/recondicionamento tipificam prestações de serviços, ficando as operações de montagem e de beneficiamento numa faixa cinzenta de incertezas, em que podem consubstanciar, caso a caso, tanto uma como outra alternativa. Outra vez, para verificar as referências bibliográficas, consultar: J. R. VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, p. 94-97; Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos, p. 182; e IPI x ICMS e ISS: Conflitos de Competência ou Sedução das Aparências ?, p. 66-67.

SÚMULAS

Súmula nº 591, do STF: "A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados".

Súmula nº 81, do TFR: "Mármores e granitos afeiçoados ao emprego final, mediante processo de industrialização, estão sujeitos ao Imposto sobre Produtos Industrializados".

Súmula nº 143, do TFR: "Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados... estão sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI".

JULGADOS

Hipótese de Incidência do IPI: "...O IPI... O imposto em tela não incide sobre o ato de industrialização..." (TRF, 3ª R., ApCív 96.03.035911-4, rel. Juiz Newton De Lucca, j. 15.04.1998, DJU 26.05.1998, p. 621).

Hipótese de Incidência do IPI: "...A hipótese de incidência do IPI não é a industrialização e sim o desembaraço aduaneiro ou a saída do produto industrializado" (STJ, 1ªT., REsp 216.218/SP, rel. Min. Garcia Vieira, j. 16.09.1999, DJ 25.10.1999, p. 61).

Hipótese de Incidência do IPI: "A hipótese de incidência do IPI não é industrializar produtos e sim realizar operações com produtos industrializados..." (TRF, 1ª R., AMS

95.0450498/PR, rel. Juíza Tania Escobar, j. 05.02.1998, DJU 06.05.1998, p. 912).

Hipótese de Incidência do IPI: "A hipótese de incidência do IPI é a operação que implica transformar um produto em outro, com a alteração de suas características de funcionamento, mediante o emprego de equipamentos novos. A simples prestação de serviços de assistência técnica no reparo do equipamento avariado por mau uso constitui fato gerador de ISS..." (TRF, 1ª R., ApCív 108800/90, rel. Juiz Vicente Leal, j. 25.11.1991, DJU 27.02.1992, p. 4.089).

Hipótese de Incidência do IPI: "...Desembaraço Aduaneiro... – A cobrança do IPI não está vedada pela Constituição, pois a Lei pode escolher o momento adequado para definir a sua hipótese de incidência..." (TRF, 5ª R., AMS 46.983/PE, rel. Juiz Hugo de Brito Machado, j. 04.04.1995).

Industrialização: "...Na legislação tributária do Brasil, o peixe vivo, ornamental, pescado, criado, selecionado e 'condicionado em água com adição de oxigênio e tranqüilizantes' nos envoltórios plásticos, para exportação por via aérea, é produto industrializado..." (STF, 1ª T., RE 69.828/PA, rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 11.12.1970, RTJ 56/134).

Industrialização: "...Nos termos da legislação de regência, reconhecido que houve beneficiamento na operação exercida com a execução de mudança do veículo, de cabine simples para cabine dupla, há de se impor a incidência do IPI" (STJ, 1ª T., REsp 136398/RS, rel Min. Demócrito Reinaldo, j. 20.11.1997, RT 749/243).

Industrialização: "...A transformação de singelos cartões em plástico PVC em cartões magnéticos, com substancial modificação de natureza e finalidade, caracteriza industrialização para fins de ocorrência do fato gerador do IPI – Art. 46 do CTN" (sic) (TRF, 4ª R., AMS 97.04.63839-6/RS, rel. Juiz Guilherme Beltrami, j. 28.11.2000, DJU 17.01.2001, p. 63).

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

a) do imposto sobre a importação;

b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;

c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

a) o valor da operação de que decorrer a saída da merca-

doria;

b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

AUTOR

José Roberto Vieira

1. Base de Cálculo

A ocorrência do fato jurídico tributário, tal como descrito na hipótese da regra-matriz de incidência, tem como efeito jurídico (conseqüência) o nascimento da obrigação tributária, no sentido de uma relação jurídica de conteúdo patrimonial, cujo objeto é uma prestação pecuniária. O *Critério Quantitativo* desse segundo segmento da norma de incidência é composto precisamente pelos dados que possibilitam a fixação dos exatos contornos do objeto da prestação pecuniária, mediante o concurso da base de cálculo e da alíquota.

Relembremos, com PAULO DE BARROS CARVALHO, por oportuno, as respeitáveis *funções da base* de cálculo: colaborar na determinação da dívida (objetiva), dimensionar economicamente o fato jurídico tributário (mensuradora) e afirmar, confirmar ou infirmar o critério material da hipótese tributária (comparativa).

2. Base de Cálculo do IPI nas Operações com Produtos Industrializados

O inciso II, a, deste artigo, disciplina a base de cálculo do IPI nas operações jurídicas com produtos industrializados. À disposição sintética do CTN, cumpre adicionar o detalhamento da lei básica desse tributo, para concluir que, regra geral, constitui base de cálculo do IPI, nesse caso, "*...o valor total da operação* de que decorrer a saída do estabelecimento...", que compreende "... o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias...", e do qual não podem ser deduzidos "... os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente" – Lei nº 4.502/64, art. 14, II, §§ 1º e 2º, na redação da Lei nº 7.798, de 10.07.1989, art. 15.

Acerca desse valor tributável geral, duas observações. A primeira, concernente aos *descontos incondicionais*, que as decisões administrativas, limitando-se a uma interpretação literal da lei básica do IPI e recusando-se a apreciar a sua inconstitucionalidade, sob a ale-

gação da competência exclusiva do Judiciário na matéria, e em obediência a uma súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (súmula nº 2), têm entendido que os descontos integram a base de cálculo do tributo. Ao contrário da jurisprudência dos tribunais, com a qual se encontra, com certeza, a razão, não propriamente porque sua inclusão na base de cálculo ofende a hierarquia da regra do Código – artigo 47, II, a: "valor da operação" – como querem algumas das argumentações judiciais e doutrinárias (HUGO DE BRITO MACHADO, MANOEL ÁLVARES, RICARDO MALACHIAS CICONELO e outros), corretas, embora não suficientes; mas, isso sim, porque, se o critério material da hipótese de incidência do IPI está no desenho constitucional da realização de operações com produtos industrializados, a base de cálculo desse imposto, para guardar a íntima, visceral e necessária correspondência com aquele núcleo da hipótese, inevitavelmente será, por imposição constitucional implícita, o valor da operação realizada. *E se na operação foi concedido um desconto incondicional, há que considerá-lo, excluindo-o da base tributável*, pois a atitude de ignorá-lo, ali o incluindo, implica tomar o valor da operação originalmente "imaginada", nunca o da efetivamente "realizada". Unicamente assim a base de cálculo confirmará inteiramente a materialidade da hipótese (função comparativa); somente assim ela medirá com precisão as proporções do fato típico (função mensuradora); exclusivamente assim, mesmo ao custo do descumprimento da lei ordinária inferior, ela manterá sua fidelidade às superiores exigências da Lei das Leis.

Registre-se, aqui, todavia, a existência de pelo menos uma decisão administrativa do antigo Conselho de Contribuintes da União, hoje CARF, no sentido dessa melhor fundamentação, da qual fomos relator, em 2002, quando integrávamos aquele tribunal administrativo: "...Em que pese a atual redação da Lei nº 7.798/89, os descontos incondicionais devem ser excluídos da base de cálculo do IPI, sob pena de flagrante desrespeito à idéia de base de cálculo que corresponde à noção constitucional do núcleo da hipótese de incidência do tributo".

Uma segunda observação quanto à base de cálculo geral do IPI, diz respeito à *inclusão do ICMS no valor total da operação*. Há alguns questionamentos na doutrina, geralmente alegando que o ICMS é um ônus da operação de circulação e não da operação de industrialização (JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e outros). Ora, já deixamos claro que, para nós, a materialidade da hipótese de incidência do IPI, longe do industrializar produtos, está no realizar operações jurídicas com produtos industrializados, transferindo-lhes o domínio, ou seja, uma autêntica operação de circulação desses produtos. Têm razão os autores ao asseverar que o ICMS não onera a produção, mas a circulação dos produtos, razão pela qual ele participa do valor dessa operação de circulação, que constitui a base de cálculo do IPI.

É o que entende a *jurisprudência uniforme* do antigo Tribunal Federal de Recursos, à qual juntamos a manifestação do Supremo Tribunal Federal: "... O valor da operação... é o preço

da mercadoria e a importância dos impostos que sobre ela incidem e que integram o valor da operação realizada. Assim, é de se cobrar o IPI com inclusão na sua base de cálculo da parcela do ICM (hoje, ICMS)...” (atualizamos, nos parênteses).

Um *raciocínio confirmatório:* se o montante do ICMS, como ocorria com o do antigo ICM, integra o valor da operação, inclusive por expressa determinação legal (Decreto-Lei nº 406, de 31.12.68, art. 2º, I, e § 7º; Lei Complementar nº 87, de 13.09.96, art. 13, I, e § 1º, I), e se esse valor é a base de cálculo do IPI, axiomático é o cálculo deste imposto sobre aquele.

Já o inciso II, b, deste artigo, estabelece como base de cálculo, na falta do valor da operação, o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente. Trata-se de regra dirigida às operações de locação, de arrendamento mercantil ou a título gratuito – Lei nº 4.502/64, art. 16; Lei nº 6.099, de 12.09.1974, art. 18, na redação da Lei nº 7.132, de 26.10.1983; e RIPI/2010, art. 192.

Para o exame das referências bibliográficas, consultar: J. R. VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, p. 114-118; Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos, p. 189-192.

3. Base de Cálculo do IPI nas Reimportações de Produtos Industrializados

Já o inciso I do artigo destina-se à definição da base de cálculo nas *operações de reimportação de produtos industrializados*, hipótese em que a base tributável do IPI, conjugando-se o dispositivo do CTN com o da lei ordinária do imposto, será “o valor que servir de base, ou que serviria se o produto tributado fosse, para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido do valor destes e dos ágios e sobretaxas cambiais pagos pelo importador” – Lei nº 4.502/64, art. 14, I, b. Descartados os encargos cambiais, por superados, e desconsiderado também o próprio imposto aduaneiro, uma vez que nossa óptica restringe a incidência do verdadeiro IPI apenas às reimportações, operações em que reputamos incabível o Imposto de Importação; resta aqui, como base de cálculo do IPI, a base de cálculo do Imposto de Importação, ou seja, “*o valor aduaneiro*” definido no GATT (“*General Agreement on Tariffs and Trade*” – Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio) – Decreto-Lei nº 37, de 18.11.66, art. 2º, na redação do Decreto-Lei nº 2.472, de 1º.09.88, art. 1º; Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT – Acordo de Valoração Aduaneira, art. 1, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15.12.94, e promulgado pelo decreto nº 1.355, de 30.12.1994. Para o acesso às referências bibliográficas, consultar: J. R. VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, p. 99-100 e 118-120; Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos, p. 183 e 192-193.

4. Base de Cálculo do IPI nas Arrematações de Produtos Industrializados

Quando esse imposto atingia a arrematação de produtos em leilões, a base de cálculo era a designada no inciso III deste artigo. Contudo, desde que não mais ocorre essa incidência, como já esclarecemos, também não mais se aplica essa base de cálculo.

JULGADOS

Legalidade: "A fixação de base de cálculo para o IPI deve resultar de dispositivo legal... O Decreto-lei 1.593/77, outorgando competência ao Ministro da Fazenda, para fixar pauta fiscal, é incompatível com a reserva legal explicitada no art. 97 do CTN" (STJ, 1ª T., REsp 24861-92/CE, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 15.12.1993, DJU 21.02.1994, p. 2.124).

Descontos Incondicionais: "...os descontos incondicionalmente concedidos não integram a base de cálculo do IPI porque não fazem parte do 'valor da operação' da qual decorre a saída da mercadoria" (STJ, 2ª T., REsp 318.639/RJ, rel Min. Peçanha Martins, j. 15.09.2005, DJ 21.11.2005, p. 174).

Descontos Incondicionais: "...Com relação à exigência do IPI sobre descontos incondicionais... a base de cálculo do IPI é o valor da operação... Revela *'contraditio in terminis'* ostentar a Lei Complementar que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria e a um só tempo fazer integrar ao preço os descontos incondicionais..." (STJ, 1ª T., AgReg-Ag 703.431/SP, rel. Min. José Delgado, j. 02.02.2006, DJ 20.02.2006, p. 220).

Descontos Incondicionais: "...A Lei Ordinária nº 7.798/89, ao não permitir a dedução dos descontos incondicionados, alterou a base de cálculo do IPI, alargando o conceito de 'valor da operação', disciplinado por Lei Complementar (art. 47 do CTN), o que fere o Princípio da Hierarquia das Leis..." (STJ, 2ª T., REsp 465.796/SC, rel. Min. Castro Meira, j. 16.02.2006, DJ 13.03.2006, p. 252).

Descontos Incondicionais: "...O § 2º do art. 14 da Lei 4.502/64, conforme redação determinada pela Lei 7.798/89, ao determinar que incide o cálculo do IPI sobre descontos, mesmo que concedidos incondicionalmente, é desprovido de validade jurídica, por ir de encontro ao disposto no art. 47 do CTN, norma que lhe é hierarquicamente superior. O IPI não pode incidir sobre descontos incondicionais" (TRF 5ª R., AMS 60367-97/PE, rel. Juiz Lázaro Guimarães, j. 03.02.1998, DJU 06.03.1998, p. 550).

Descontos Incondicionais: "Após o advento da Lei nº 7.798/89, incluem-se no valor tributável do imposto os descontos concedidos a qualquer título..." (CC, 2ª Câm., Ac. 202-4.833/92 – Apud WALDEMAR DE OLIVEIRA, Regulamento do IPI Anotado e Comentado, 22.ed., São Paulo, FISCOSoft, 2013, p. 256).

Descontos Incondicionais: "A partir da Medida Provisória nº 69, de 1989, mantida pela Lei nº 7.798, de 10/07/89, ficou vedada a dedução dos descontos a qualquer título, condicionais ou não, da base de cálculo do IPI..." (CC, 2ª Câm., Ac. 202-06.954, j. 05.07.94, DO 06.04.95 – apud WALDEMAR DE OLIVEIRA, Regulamento do IPI Anotado e Comentado, p. 255).

Descontos Incondicionais: "IPI – BASE DE CÁLCULO – EXCLUSÃO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS – Em que pese a atual redação da Lei nº 7.798/89, os descontos incondicionais devem ser excluídos da base de cálculo do IPI, sob pena de flagrante desrespeito à idéia de base de cálculo que corresponde à noção constitucional do núcleo da hipótese de incidência do tributo" (CC, 1ª Câm., Ac. nº 201-75859, rel. Conselheiro José Roberto Vieira, j. 19.02.2002 – disponível em: www.conselhos.fazenda.gov.br ; acesso em 03.07.2005).

ICMS: "O art. 47, II, do CTN dispõe que a base de cálculo do IPI é o valor da operação... O valor da operação... é o preço da mercadoria e a importância dos impostos que sobre ela incidem e que integram o valor da operação realizada. Assim, é de se cobrar o IPI com inclusão na sua base de cálculo da parcela do ICM (hoje, ICMS)..." (atualizamos, nos parênteses) – (STF, REsp 93-547-9-SP, rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 24.04.81 – apud IPPO WATANABE e LUIZ PIGATTI JR., **Coletânea de Decisões Tributárias Federais**, São Paulo, Saraiva, 1993, p. 98-99).

Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos.

AUTOR

José Roberto Vieira

1. Alíquota

A base de cálculo não pode levar a cabo sozinha o papel que lhe cabe na tarefa aritmética de determinação da dívida tributária, função dita objetiva, senão congregando-se à alíquota, dado que completa o critério quantitativo da conseqüência tributária. À necessidade da base de cálculo junta-se então a igual *indispensabilidade da alíquota.*

2. Seletividade em razão da Essencialidade

E nesse trabalho numérico não se esgota o tema da alíquota tributária, entidade que, nos domínios do IPI, assume foros de maior relevância, porque *instrumento de realização do*

Princípio Constitucional da Seletividade, numa disposição quase que literalmente idêntica à deste artigo do CTN: "O imposto previsto no inciso IV: será seletivo, em função da essencialidade do produto" (Constituição, art. 153, § 3º, I); onde reside a preocupação do legislador constitucional com outro princípio, o da *Capacidade Contributiva* (Constituição, art. 145, § 1º), que, por sua vez, é reflexo, na seara dos tributos, do fundamental mandamento da *Igualdade* (Constituição, art. 5º, "*caput*" e 150, II).

Não se discute que o sentido da norma constitucional é promover uma seleção dos produtos objeto das operações que serão atingidas pelo imposto, utilizando a i*déia de essencialidade como critério de seleção*, para graduar a intensidade do tributo. O que se pode discutir são *os parâmetros de aferição da essencialidade*, a respeito dos quais, em termos expressos, calou-se o Estatuto Máximo. Contudo, o silêncio do texto não equivale ao do contexto constitucional. Não há outro caminho senão o de lançar-se a uma interpretação sistemática, que percorra, além da explicitude textual, também e especialmente a implicitude contextual, em busca daqueles parâmetros. Se, de um lado, é verdade que não dispomos de "... nenhuma 'regra de ouro', clara e unívoca..." a respeito, como avisa RICARDO LOBO TORRES; de outro, não nos parece razoável nem procedente afirmar, como o faz esse mesmo jurista, que "Não há indicações, no direito positivo, de critérios específicos para graduar a necessidade social dos produtos industrializados". Elas existem, e nós as identificamos, assim como JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, a partir do artigo 7º, IV, do Código Maior, que, entre os direitos dos trabalhadores, consagra o do "...salário mínimo... capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social...".

O Princípio da Seletividade realiza-se pelo estabelecimento das alíquotas na razão inversa da necessidade dos produtos. Quanto mais imprescindíveis os produtos para satisfazer as necessidades vitais básicas da população, e portanto quanto mais essenciais, tanto menores deverão ser suas alíquotas do IPI, assegurando-lhes um tratamento brando e suave; e quanto menos indispensáveis os produtos, raiando pela esfera da superfluidade, e portanto quanto menos essenciais, tanto maiores deverão ser suas alíquotas do IPI.

3. Tabela de Incidência do IPI

As alíquotas do IPI estão previstas na *Tabela de Incidência do IPI* (TIPI) em vigor, aprovada pelo decreto nº 7.660, de 23.12.2011, estabelecida com amparo na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), que constitui hoje a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH).

4. Alíquota e Outros Princípios Constitucionais

É conveniente lembrar que o IPI *é exceção ao Princípio da Anterioridade Genérica* (Constituição, art. 150, III, b, e § 1º), podendo ter suas alíquotas majoradas e aplicadas no decor-

rer do próprio exercício, sem necessitar o aguardo do seguinte; mas *não constitui exceção ao Princípio da Anterioridade Nonagesimal*, estendido aos tributos em geral pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, que o incluiu no artigo 150, III, c, do Texto Maior; devendo as majorações desse tributo sempre respeitar o prazo dos noventa dias, mesmo e com maiores razões em face das alterações por decreto, de que trataremos em seguida, nada obstante algumas interpretações oficiais quanto a essas modificações, tentando surpreendentemente afastá-las do manto protetor da Anterioridade Nonagesimal, não mais do que meras e inócuas tentativas, por absolutamente esdrúxulas e extravagantes.

Ademais, o IPI também é apontado, por boa parte da doutrina, como *"exceção" ao Princípio da Legalidade*, porque o legislador da Carta Magna facultou ao Poder Executivo "... atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V" (art. 153, §1º), entre os quais está o IPI (inciso IV). Quanto à legalidade, a exceção seria, no máximo, "aparente", como sublinha ROQUE ANTONIO CARRAZZA, porque a licença do Código Maior para o executivo não é ampla e irrestrita, mas estritamente subordinada às condições e aos limites que a lei impuser. Como sem essas demarcações legais o executivo fica impedido de exercer a faculdade, em rigor, não nos encontramos efetivamente diante de exceções, nem mesmo aparentes, porque aquilo que aparenta e no fundo não é não constitui, por óbvio, exceção. *Uma autêntica exceção*, no rigor etimológico da palavra – oriunda do latim "*exceptio-onis*", com o sentido de "desvio da regra geral" (ANTONIO GERALDO DA CUNHA) – *seria, por exemplo, uma hipótese que fugisse à aplicabilidade do princípio. E isso, definitivamente, não se verifica,* no caso do artigo 153, § 1º: *são meras atenuações* do princípio. As demarcações legais, para o IPI, constam, hoje, do Decreto-Lei nº 1.199, de 27.12.71, dentro de cujos limites pode o Presidente da República, por decreto ou mesmo medida provisória, "reduzir alíquotas até 0 (zero)" ou aumentá-las "...acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei" (art. 4º, I e II).

A verificação das referências bibliográficas dos comentários a este artigo pode ser feita, até este ponto, mediante a consulta às seguintes fontes: J. R. VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, p. 125-131; Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos, p. 193-195; e Legalidade e Norma de Incidência: Influxos Democráticos no Direito Tributário, in BETINA T. GRUPENMACHER (coord.), **Tributação: Democracia e Liberdade – Em Homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**, São Paulo, Noeses, 2014, p. 959-960.

5. Extrafiscalidade

As alíquotas do IPI podem, eventualmente, ser estabelecidas sob outra diretriz que não a da seletividade, no caso de uma tributação regulatória, de uma tributação intervencionista, de uma tributação que visa realizar objetivos não meramente arrecadatórios, mas de ca-

ráter social ou econômico. Estamos a cogitar, aqui, do campo da *Extrafiscalidade*, no qual só é possível avançar se houver inequívoca *legitimidade constitucional*, ou seja, se os fins alheios ao quotidiano da fiscalidade encontrarem nítida e clara consagração no texto da Lei Maior. Admite-se, nesse sentido, a fixação de alíquotas mais ou menos onerosas para determinados produtos industrializados, com o objetivo de "...promover o equilíbrio do desenvolvimento socio-econômico entre as diferentes regiões do País" (art. 151, I), ou de proteger os bens educacional (art. 205), cultural (art. 215), desportivo (art. 217), científico (art. 218) e ambiental (art. 225 e 170, VI), ou de defender os bens "saúde" (art. 196), "tecnologia" (art. 218), "comunicação" (art. 220), "família" (art. 226) etc.

Essas cautelas devem-se ao fato de que, no âmbito extrafiscal, *afastando-se* a *Seletividade* em função da essencialidade para determinar as alíquotas do IPI, *afastam-se também*, por via de conseqüência, *os princípios da Capacidade Contributiva* e da *Igualdade*, que lhe dão sustentáculo, possibilitando os abusos e as arbitrariedades.

No que tange à *Capacidade Contributiva*, registre-se que, mesmo na seara da extrafiscalidade, o seu afastamento, embora preocupante, é parcial, uma vez que segue exigível o respeito aos seus limites inferior e superior: o *Mínimo Existencial*, seu piso menor, e a *Vedação aos Efeitos de Confisco*, seu teto máximo; configurando, assim, não propriamente um afastamento, mas, isso sim, *uma aplicação mais branda.*

Quanto à Igualdade, observe-se que, mesmo no plano extrafiscal, o seu distanciamento, a despeito de que ainda inquietante, também é parcial, desde que permanece exigível a proporcionalidade para o controle das desigualdades, implicando o tríplice exame de adequação, de necessidade e de proporcionalidade em sentido estrito; configurando, outra vez, não um arredar-se propriamente dito, mas, de fato, *uma aplicação mais atenuada.*

As referências bibliográficas dos comentários a este item encontram-se em: J. R. VIEIRA, A Extrafiscalidade da Lei nº 12.715/2012 e a Capacidade Contributiva: A Convivência do Lobo e do Cordeiro ?, **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, nº 118, jun./2013, p. 26-31.

JULGADOS

Apreciação Judicial da Seletividade: "A objetivação do critério de tributação do IPI, traduzido pela essencialidade, envolve a valoração do que é indispensável e necessário à vida humana... Esse juízo de valor está implícito, tanto na atividade legislativa, ao dispor sobre as condições e limites para a fixação de alíquotas, quanto na atividade do Executivo, ao alterar as alíquotas do IPI, segundo as determinações legais, cumprindo ao Judiciário reconhecer sua adequação ou não aos ditames constitucionais. O argumento de que há amplo campo para a discricionariedade do legislador, sendo vedado exercer o controle

jurisdicional sobre atos de conteúdo político, implica negação ao princípio constitucional da seletividade, cuja tutela compete precipuamente ao Poder Judiciário...” (TRF 4ª R., 1ª T., AMS 2000.70.00.008214-6, rel. Juiz Joel Ilan Paciornik, DJ 15.04.2008).

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

AUTOR
José Roberto Vieira

1. Não-cumulatividade

A regra da não-cumulatividade do IPI está alçada a *nível constitucional*: “O imposto previsto no inciso IV: ...será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” (art. 153, § 3º, II). Mas este dispositivo do CTN justifica-se por sua conotação eminentemente prática e esclarecedoramente didática. O mandamento encontra realização, portanto, no sistema de crédito pelas matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos, e débito pelos produtos finais que deixam o estabelecimento, num cômputo que se faz por conta-corrente periódica.

Detalhando um pouco a sistemática: o imposto pago na aquisição dos insumos – matérias-primas, produtos intermediários (tanto os produtos secundários que integram o produto final quanto aqueles que, mesmo não o fazendo, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial – RIPI/2010, art. 610, II) e material de embalagem – constitui crédito de IPI; o imposto calculado sobre os produtos fabricados a partir dos insumos constitui débito de IPI; ao fim de certo período de tempo (o período de apuração) faz-se o balanço comparativo dos créditos e débitos do período; se os débitos forem maiores do que os créditos, teremos saldo devedor e IPI a recolher; se os créditos superarem os débitos, teremos saldo credor, que, nos termos do parágrafo único deste dispositivo do CTN, transfere-se para o período seguinte, como se fosse um crédito do período subseqüente.

2. Imposto sobre o Valor Agregado

Já tivemos oportunidade de apreciar, no passado, a tão decantada condição do IPI e do ICMS de impostos sobre o valor agregado, concluindo: *"O imposto sobre o valor agregado caracteriza-se juridicamente como tal por incidir efetivamente sobre a parcela acrescida,* isto é, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em seqüência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem. *Não é o caso do IPI ou do ICMS, que gravam o valor total da operação"*. E é larga e consistente a doutrina que apóia o nosso entendimento, como mencionada naquela oportunidade: PAULO DE BARROS CARVALHO, GERALDO ATALIBA, CLEBER GIARDINO, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e tantos outros.

Contudo, nossa preocupação em não caracterizar o IPI como um tributo sobre o valor agregado era apenas do ponto de vista estritamente jurídico, em virtude da configuração constitucional e legal da sua base de cálculo. *Não hesitamos em lhe reconhecer essa condição do ponto de vista econômico*, como, aliás, à época, já registrávamos, comparando-o com o IVA italiano e com a TVA francesa: "...o ônus econômico sofrido pelo contribuinte europeu está razoavelmente próximo daquele que é imposto a nós...".

Considere-se, por exemplo, que, num estado estrangeiro que adote um imposto sobre o *valor agregado (economica e juridicamente)*, determinado produto é fabricado e vendido por R$ 100,00, com R$ 10,00 de imposto (10% sobre o valor total), numa primeira operação; reelaborado e vendido por R$ 200,00, com R$ 10,00 de imposto (10% sobre a parcela acrescida de R$ 100,00), numa segunda operação; e retrabalhado e vendido por R$ 300,00, com R$ 10,00 de imposto (novamente, 10% sobre a parcela acrescida de R$ 100,00), numa terceira e última operação; perfazendo o *valor total de R$ 30,00 de imposto recolhido* aos cofres públicos no final do ciclo. *Já entre nós*, em que o IPI, não sendo imposto sobre o valor agregado juridicamente, terá como base de cálculo o valor total de cada operação e não a parcela acrescida, mas sendo um *imposto sobre o valor agregado economicamente,* terá sempre assegurado o crédito do imposto relativo à operação anterior, *o resultado final, salvo minúcias da legislação, será aritmeticamente idêntico.* Vejamos: o produto é fabricado e vendido por R$ 100,00, com R$ 10,00 de IPI (10% sobre o valor da operação), numa primeira etapa; reelaborado e vendido por R$ 200,00, numa segunda etapa, com R$ 20,00 de IPI lançado (10% sobre o valor da operação), mas com R$ 10,00 de IPI recolhido (R$ 20,00 do IPI lançado menos R$ 10,00 de crédito do IPI da operação anterior); retrabalhado e vendido por R$ 300,00, numa terceira e última etapa, com R$ 30,00 de IPI lançado (10% sobre o valor da operação), mas com R$ 10,00 de IPI recolhido (R$ 30,00 do IPI lançado menos R$ 20,00 de crédito do IPI da operação anterior); totalizando o valor de R$ 30,00 de IPI *recolhido* aos cofres públicos no final do ciclo. Salvo eventual alteração de alíquota no decorrer da cadeia, é idêntico o valor do tributo recolhido, tanto no caso do imposto estrangeiro sobre o valor agregado quanto no caso do IPI nacional, que também

se caracteriza, *economicamente, pois, como um imposto sobre o valor agregado.*

3. Créditos de IPI de Operações Anteriores Beneficiadas

Entre tantas questões polêmicas relativas à não-cumulatividade do IPI, e diante da exigüidade do espaço disponível, fiquemos com esta, que tem empolgado a doutrina e a jurisprudência, motivando, inclusive, freqüentes alterações – e até mesmo inversões – de posicionamentos: a existência ou não do direito de crédito de IPI, na aquisição de insumos desonerados de tributação e destinados à elaboração de produtos tributados pelo mesmo imposto.

A recusa da administração tributária decorre, sobretudo, da literalidade da Constituição, que fala em "...montante cobrado..." do IPI (art. 153, § 3º, II), e do CTN, no "caput" do dispositivo ora sob comentário, que fala em "...imposto... pago...". Ora, já é de mais de três décadas a reflexão de GERALDO ATALIBA e de CLEBER GIARDINO, demonstrando que esse dado foge ao conhecimento do industrial que compra os insumos. De fato, ao adquirente não é dado saber sequer se o fornecedor escriturou corretamente seus débitos de IPI nos livros fiscais, ou se o resultado da conta-corrente do IPI do fornecedor apontou saldo credor ou devedor no respectivo período de apuração, quanto mais saber se ele chegou a efetuar o correspondente recolhimento do tributo !

Recorrendo à força esclarecedora dos exemplos, imaginemos uma primeira operação industrial, cujo produto final, no valor de R$ 100,00, é beneficiado por uma isenção tributária; e que, numa segunda operação industrial subseqüente, serve de insumo para a fabricação de outro produto, este vendido ao preço de R$ 200,00, e tributado à alíquota de 10%. No caso de um imposto sobre o valor agregado do tipo clássico – jurídica e economicamente sobre o valor agregado – a base de cálculo dessa segunda operação seria de R$ 100,00 e o valor do imposto seria de R$ 10,00 (10% sobre a parcela acrescida de R$ 100,00). Já no caso do nosso IPI – sobre o valor agregado, do ponto de vista econômico – a base de cálculo será de R$ 200,00 e o valor do IPI lançado será de R$ 20,00 (10% sobre o valor da operação). Mas, no caso do IPI, qual será o valor recolhido ? Na linha da interpretação adotada pela administração tributária federal, o valor do IPI a ser recolhido será o mesmo valor do IPI lançado – R$ 20,00 – uma vez que, inexistindo IPI cobrado ou pago na operação anterior, inexistirá crédito para ser deduzido do valor do IPI lançado. Contudo, se assim for, o IPI da segunda operação não teria deixado de atingir apenas o valor agregado para passar a atingir, além dele, também o valor da operação anterior (que era beneficiada pela isenção) ? Em outras palavras, não seria então magoada a natureza do IPI de imposto economicamente sobre o valor agregado, passando-se a tratá-lo como um imposto sobre o valor acumulado (valor anterior + valor agregado) ?! Não seria então ferida a natureza do IPI de imposto não cumulativo, passando-se a tratá-lo como imposto cumulativo ?! É evidente, aqui, o pecado constitucional.

Ademais de vilipendiar a não-cumulatividade, a recusa deturpa a natureza da isenção, convertendo-a num mero diferimento da incidência (HUGO DE BRITO MACHADO), bem como viola a Igualdade, tratando diversamente iguais contribuintes do IPI (JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES). Embora estejamos a cogitar das isenções, esses argumentos também são perfeitamente aplicáveis às hipóteses de alíquota zero, imunidade ou não incidência. Uma vez admitido esse crédito, por qual alíquota seria ele determinado ? Pela do produto final que resultar dos insumos desonerados (J. SOUTO MAIOR BORGES e EDUARDO D. BOTTALLO).

No melhor sentido, as decisões quase unânimes do STF, de 1998 (crédito de insumos isentos) e de 2002 (crédito de insumos de alíquota zero), lamentavelmente invertidas pelas decisões de 2007 (insumos de alíquota zero), com apertada maioria de 6 votos a 5, e de 2009 (insumos isentos). Fiquemos na esperança de que nossa suprema corte substitua a miopia da literalidade pela largueza e amplitude da visão sistemática, e volte a trilhar o bom caminho.

Consulta às fontes em: J. R. VIEIRA, Crédito de IPI relativo a Operações Anteriores Beneficiadas: Maiô Completo ou Completa Nudez ?, in EURICO M. D. DE SANTI (coord.), Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 720-738.

JULGADOS

Crédito de IPI de Insumos: “A dedução do IPI pago anteriormente somente poderá ocorrer se se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou, não se incorporando, são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral...” (STJ, 1ª T., REsp 30938-92/PR, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 15.12.1993, DJU 07.03.1994, p. 3.628).

Crédito de IPI de Operações Anteriores Beneficiadas: “...O art. 49 do Código Tributário Nacional (CTN) manda que, na base de cálculo do IPI, se deduza, do valor do produto acabado, a ser tributado, o ‘quanto’ do mesmo imposto suportado, pelas matérias primas utilizadas pelo fabricante. Assim, o IPI incide, apenas, sobre o valor acrescido. Na hipótese de insumos isentos, não tributados, ou tributados à alíquota zero, a conclusão é a mesma, desde que as saídas sejam tributadas, como corolário lógico, da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade...” (sic) (TRF 4ª R., 1ª T., AMS 1999.04.01.009084-4/RS, rel. Juíza Maria Isabel Pezzi Klein, DJU 26.07.2000, p. 39).

Crédito de IPI de Operações Anteriores Beneficiadas: “...o IPI é um imposto de competência da União, seletivo, em função da essencialidade do produto, e não cumulativo. Incidente sobre o valor agregado ao produto industrializado. Como há creditamento na hipótese da isenção... mais razoável o creditamento na alíquota zero... A tese segundo

a qual o creditamento, nos casos de isenção ou incidência tributária pela alíquota zero, implica enriquecimento ilícito, é de todo inaceitável... Para a desoneração o contribuinte pode... aplicar sobre os insumos adquiridos com alíquota zero a alíquota dos respectivos produtos fabricados e lançar o valor resultante a crédito em sua escrita...” (sic) (TRF 4ª R., 2ª T., AMS 2000.04.01.091164-9/PR, rel. Juíza Tania Terezinha Cardoso Escobar, DJU 27.12.2000, p. 40).

Crédito de IPI de Operações Anteriores Isentas: “Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção” (STF, Pleno, RE 212484-2/RS, rel. p/ ac. Min. Nelson Jobim, j. 05.03.1998, DJU 27.11.1998, p. 22).

Crédito de IPI de Operações Anteriores de Alíquota Zero: “Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexiste razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subseqüente, se não admitido o crédito” (STF, Pleno, RE 350.446-1/PR, rel. Min. Nelson Jobim, j. 18.12.2002, DJU 06.06.2003).

Crédito de IPI de Operações Anteriores de Alíquota Zero: “Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero...” (STF, RE 353.657-5/PR, rel. Min. Marco Aurélio, j. 25.07.2007, DJe-041 07.03.2008).

Crédito de IPI de Operações Anteriores Isentas: “...não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições isentas, cujo entendimento afastou a tese adotada no RE 212.484/RS” (STF, ED no RE 488.357-1/PR, rel. Min. Ellen Gracie, j. 18.08.2009, DJe-171 11.09.2009).

Art. 50. Os produtos sujeitos ao imposto, quando remetidos de um para outro Estado, ou do ou para o Distrito Federal, serão acompanhados de nota fiscal de modelo especial, emitida em séries próprias e contendo, além dos elementos necessários ao controle fiscal, os dados indispensáveis à elaboração da esta-

tística do comércio por cabotagem e demais vias internas.

AUTOR
José Roberto Vieira

1. Dispositivo Regulamentar

Deve-se a HUGO DE BRITO MACHADO a observação de que o conteúdo desse artigo não vai além da natureza meramente regulamentar (Comentários ao Código Tributário Nacional, V. I, São Paulo, Atlas, 2003, p. 509), no que o jurista cearense é acompanhado pela doutrina pertinente. De fato, essas disposições poderiam ter sido adequadamente veiculadas, até mesmo por um ato administrativo normativo de escassa relevância hierárquica, tal como uma simples portaria ou uma singela instrução normativa, estando longe de merecer lugar e espaço no próprio Código Tributário Nacional !

Ademais, acrescente-se, com MANOEL ÁLVARES, que, mesmo os reduzidos interesses documental e de controle estatístico que ele exibe, encontram-se superados "...pela implantação, em 1970, do Sistema Nacional Integrado de Informação Econômico-Fiscal – Sinief, unificando a documentação fiscal do ICM/IPI e de apuração dos impostos" (sic) (Comentários aos Arts. 46 a 51..., in VLADIMIR PASSOS DE FREITAS (coord.), Código Tributário Nacional Comentado, 2.ed., São Paulo, RT, 2004, p. 185).

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

AUTOR
José Roberto Vieira

1. Sujeitos Ativo e Passivo

No Critério Pessoal da conseqüência jazem as indicações concernentes aos dois pólos da relação tributária: no positivo, o titular do direito à prestação, no negativo, aquele que é jungido ao seu cumprimento.

Se nenhuma dificuldade oferece a posição de sujeito ativo da relação tributária do IPI, ocupada pela União, perante a atribuição constitucional de competência (art. 153, IV) e a inexistência de delegação da capacidade tributária ativa; o mesmo não se pode afirmar do posto de sujeito passivo, repleto de complexidades, como veremos.

2. Princípio da Autonomia dos Estabelecimentos

Há que começar, porém, pelo disposto no parágrafo único desse dispositivo do CTN. Nos termos da Lei nº 4.502/64, art. 34, sujeito passivo é "... toda pessoa natural ou jurídica de direito público ou privado... obrigada ao pagamento do tributo". E no concernente às pessoas jurídicas, cada estabelecimento, em face do Princípio da Autonomia dos Estabelecimentos, cuja raiz repousa na regra da escrituração fiscal autônoma (Lei nº 4.502/64, art. 57), e que foi explicitamente formulado no parágrafo único deste artigo do CTN.

Debruçados sobre tal norma, já identificamos nela, no passado, um caso típico de ficção jurídica, com arrimo na teorização de JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA. Hoje, na companhia de DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, de LEONARDO SPERB DE PAOLA e de PEDRO SOARES MARTÍNEZ, longe de ver a presença de uma ficção, preferimos identificar uma pura e simples criação do Direito, uma vez que, efetivamente, o jurídico tem o condão de construir suas próprias realidades, constituídas pela linguagem do Direito Positivo, segundo o ensino precioso de PAULO DE BARROS CARVALHO e de LOURIVAL VILANOVA.

Esse princípio, que EDUARDO D. BOTTALLO denomina de princípio da "...personalidade tributária dos estabelecimentos...", tão polêmico no âmbito do ICMS, não oferece maiores dificuldades jurídicas aqui, na seara do IPI, exceto o embaraço administrativo da múltipla proliferação de deveres formais ou instrumentais – "obrigações acessórias", na terminologia do CTN.

3. Contribuintes e Responsáveis

Descartado, de saída, o arrematante (inciso IV deste artigo), desde que o IPI deixou de incidir sobre a arrematação, restam, nesse dispositivo do CTN, as referências a dois contribuintes: o industrial (inciso II) e o importador (inciso I); confirmadas pela lei ordinária do tributo: "o industrial..." e "o importador... com relação aos produtos tributados que importar" (Lei nº 4.502/64, artigo 35, I, a e b).

No que tange ao industrial e ao importador, cabe, primeiro, uma reflexão estritamente constitucional. Trata-se de aludir à pessoa que, intimamente vinculada à situação hipotética, está destinada à condição de sujeito passivo do tributo, na feliz expressão cunhada por HÉCTOR VILLEGAS, o professor argentino: "destinatário legal tributário" (1974); adaptada, com precisão, por MARÇAL JUSTEN FILHO, para a realidade brasileira, em que o núcleo da hipótese já se encontra, regra geral, na própria Lei Maior: "destinatário constitucional tributário" (1985 e 1986); e acatada por GERALDO ATALIBA, a partir da 4ª edição do seu clássico "Hipótese de Incidência Tributária" (1990). Ora, no caso do imposto em tela, quem realiza a operação com os produtos que foram industrializados, é o industrial, sendo ele, pois, a todas as luzes, o destinatário constitucional do IPI; raciocínio que se estende ao importador, no caso das reimportações.

Quanto ao importador, uma segunda consideração: a despeito da dicção larga do texto – "...com relação aos produtos tributados que importar" – estamos convictos de que, nas importações de produtos industrializados estrangeiros, entre as quais não se encontram as reimportações, o importador contribuirá tão-somente com o Imposto de Importação, que será composto por duas parcelas, a segunda delas adicional, chamada de IPI só por um capricho do legislador.

Já no que concerne aos responsáveis, dado o silêncio do CTN, registre-se que a Lei nº 4.502/64 prevê duas hipóteses: "o transportador..." e "qualquer possuidor...", com relação aos produtos tributados que transportar ou que mantiver para venda ou industrialização, "...desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência" (artigo 35, II, a e b).

Tanto os contribuintes como os responsáveis se caracterizam por conservar uma imprescindível afinidade com o fato jurídico tributário, seja direta (os contribuintes) ou indireta (os responsáveis), por determinação constitucional implícita. Conquanto o Estatuto Fundamental não aponte o sujeito passivo tributário, suas indicações quanto à materialidade da hipótese já oferecem alguns parâmetros nesse sentido, pois não se duvida de que tal figura haverá sempre de guardar uma necessária relação com o evento que preenche o núcleo hipotético normativo, constituindo o já mencionado "destinatário constitucional tributário". Afinidade essa explicitada em dispositivos do CTN: no art. 121, parágrafo único, I, no que toca ao contribuinte; e no art. 128, no que atine ao responsável.

4. Estabelecimentos Equiparados a Industrial

O artigo do CTN em tela faz menção aos estabelecimentos equiparados a industrial (inciso II), aos equiparados a importador (inciso I) e aos comerciantes que são fornecedores de industriais (inciso III), todos eles abrangidos pelo guarda-chuva da equiparação.

Em relação aos estabelecimentos equiparados a industrial, arrolem-se os de maior impor-

tância, já constantes da lei básica do imposto (Lei nº 4.502/64): os importadores, para fins de submissão a um segundo momento de incidência (art. 4º, I); as filiais atacadistas de estabelecimentos industriais (art. 4º, II e § 2º, conforme o Decreto-Lei nº 34/66, art. 2º, alteração 1ª); os estabelecimentos comerciais que remeterem insumos para industrialização de sua encomenda (art. 4º, III, na redação do Decreto-Lei nº 34/66, art. 2º, alteração 33ª); e os comerciantes atacadistas de bens de produção (art. 4º, IV, acrescido pelo Decreto-Lei nº 34/66, art. 2º, alteração 1ª; e CTN, art. 51, III). Aliás, quando o Código Tributário estabelece o princípio da autonomia dos estabelecimentos (art. 51, parágrafo único) e faz referência a comerciante como contribuinte autônomo, está, com certeza, referindo-se a estas duas últimas hipóteses de equiparação. Esses e outros casos de equiparação encontram-se consolidados no vigente regulamento do IPI – RIPI/2010 – art. 9º, I a XV, 10 e 11.

Quando um estabelecimento que não realiza operações industriais é igualado a industrial, por determinação do legislador ordinário, achamo-nos diante de pura ficção jurídica, que entendemos, segundo a lição competente de DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, o professor catedrático da Universidade Autônoma de Madri, como "...la disposición normativa que simula la identidad de dos hechos que se sabe diferentes, con la finalidad de atribuir al segundo de ellos el mismo régimen jurídico que ya había sido descrito para el primero". Perante as ficções, MARÍN-BARNUEVO, no final do século passado, sublinhava o risco da sua utilização, ecoando, aliás, a preocupação mais antiga de KARL LARENZ, o ex-professor de Munique. Com efeito, quando se equipara um segundo fato tributário hipotético ao primeiro, para atribuir àquele o mesmo regime jurídico deste, a desatenção às suas diferenças desemboca na instituição de um novo tributo (ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO e LEONARDO SPERB DE PAOLA). Daí a conclusão peremptória de SUSANA CAMILA NAVARRINE e RUBÉN O. ASOREY, os juristas argentinos: "El princípio general de correcta técnica legislativa es que en la determinación del hecho imponible debe prescindirse del uso de ficciones...".

Se é verdade que alguns traços das operações sujeitas à incidência do IPI – tais como sua caracterização como negócios jurídicos que envolvem transmissão da propriedade ou posse, bem como a saída do estabelecimento como critério temporal – só são desenhados, como vimos, pelo legislador infraconstitucional; também é verdade que outros, mais essenciais, têm inegável assento constitucional, como a idéia da realização de operações com produtos industrializados, por parte do industrial, como também vimos. Ora, quando o legislador ordinário, mediante equiparações fictícias, contempla operações realizadas por estabelecimentos que não industrializaram os produtos, meros comerciantes, submetendo-as à tributação pelo IPI, escapa, à toda evidência, dos limites da moldura hipotética constitucional, abandonando o recinto da operação realizada pelo industrial, para penetrar na seara das operações exclusivamente mercantis, invadindo o âmbito de incidência do ICMS. Desse modo, o legislador da União, ao lançar mão do recurso ficcional, fere os limites da competência que lhe foi outorgada (ANGELA M. M. PACHECO), viola a discrimina-

ção constitucional de competências (MARIA RITA FERRAGUT) e não só alarga, de forma não autorizada, a própria competência, mas, pior do que isso, invade despudoradamente competência alheia (PAULO AYRES BARRETO) !

Não é novidade alguma a íntima e visceral conexão entre nossa partilha de competências tributárias e o Princípio da Federação, sustentada por tradicional e venerável doutrina (CARVALHO PINTO, AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA e ROQUE ANTONIO CARRAZZA). Eis que o desrespeito à distribuição de competências tributárias, transgredindo a primeira das cláusulas intangíveis da Constituição (art. 60, § 4º, I), profana vigorosamente o seu coração ! Além de constranger os princípios da Tipicidade, da Legalidade, da Capacidade Contributiva e da Igualdade !

Não obstante válido o recurso do legislador tributário às ficções, ele encontra fronteiras claras e intransponíveis no texto constitucional (M. R. FERRAGUT, E. D. BOTTALLO e R. A. CARRAZZA); fronteiras, aqui, no caso das equiparações a estabelecimento industrial, amplamente excedidas pela irreverência patente aos diversos princípios constitucionais mencionados; e, sobretudo, pela incursão espúria do legislador do IPI no perímetro de competência do ICMS, ignorando a autonomia dos estados, em flagrante desacato ao Princípio da Federação, cláusula de pedra do Alto Diploma.

5. Imposto Indireto

Quase ao cabo dessas considerações, recordemos o proceder habitual dos estudiosos que se dedicaram ao exame do IPI, freqüentemente concedendo atenção à figura do dito contribuinte de “facto” (adquirente dos produtos industrializados), além do contribuinte de “jure” (estabelecimento industrial), típicas do chamado tributo indireto. Conquanto a classificação seja extrajurídica, como já apontamos alhures, por suas raízes econômicas, registre-se que ela foi feita jurídica pelo CTN, art. 166.

Contudo, não há que se cogitar, nestes comentários relativos ao sujeito passivo, do chamado “contribuinte de fato”, desde que ele não participa da relação tributária do IPI. Com efeito, contribuinte mesmo é somente aquele determinado pelo direito.

As fontes bibliográficas estão em: J. R. VIEIRA, A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto, p. 109-114; Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos, p. 186-189; e IPI x ICMS e ISS: Conflitos de Competência ou Sedução das Aparências ?, p. 63-64 e 70-73.

JULGADOS

“Contribuinte de Fato”: “...A distribuidora de bebidas, ao adquirir o produto industria-

lizado da fabricante... suporta o encargo financeiro do IPI... A fabricante... ostenta a condição de contribuinte de direito... e a distribuidora a de contribuinte de fato. Nessa condição, a distribuidora tem legitimidade para questionar judicialmente a composição da base de cálculo... bem como para pleitear a repetição dos valores pagos indevidamente...” (STJ, 1ª T., REsp 817.323/CE, rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 06.04.2006, DJ 24.04.2006, p. 377).

“Contribuinte de Fato”: “...apenas o contribuinte de direito tem legitimidade ativa ‘ad causam’ para demandar judicialmente a restituição de indébito referente a tributos indiretos...” (STJ, 2ª T., REsp 1.147.362/MT, rel. Min. Castro Meira, j. 10.08.2010, DJe 19.08.2010).

Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:

AUTOR
Ariel Gustavo Born Palmeira

Inicialmente, cumpre ressaltar a curiosa técnica legislativa relativa ao Imposto sobre Operações Financeiras - IOF. O Art. 153 da Constituição da República traz em seus incisos os objetos sobre os quais a União pode instituir impostos. Apesar de cada um deles possibilitar individualmente a criação de diferentes impostos (por exemplo: é grande a margem criativa dada pelo inciso III, quando é dito que à União compete instituir impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza), a maioria dos incisos é mononuclear (importação, exportação, produtos industrializados, etc.).

A exceção mais perceptível vem justamente no inciso V, o qual trata de uma só vez de diversas operações, quais sejam, relativas a (i) crédito, (ii) câmbio, (iii) seguro, e (iv) títulos ou valores mobiliários – esta “unificação constitucional” foi possivelmente o motivo que levou o legislador ordinário a tratar se referir ao IOF de maneira singular, como “o imposto”. Contudo, deve-se atentar que não existe apenas um “imposto sobre operações financeiras”, mas diferentes impostos (com bases de cálculo e critérios materiais distintos), cada um relativo a um núcleo do retromencionado inciso. Esta diferenciação é claramente vista na definição das hipóteses de incidências, feita nos incisos do Artigo em análise.

I - quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;

Para fins de determinação do critério material do “IOF-Crédito”, entende-se como “opera-

ções de crédito", os empréstimos sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito e desconto de títulos, a alienação de diretos creditórios a empresas de factoring, e o mútuo (exceto entre pessoas físicas) – Art. 3º, § 3º do Decreto 6.306/2007. Além disso, é importante ressaltar a amplitude das expressões "entrega" ou "colocação à disposição", a qual é estendida pelo fisco para, por exemplo, refinanciamentos e novações em operações de crédito – Soluções de Consulta RFB 263/2012 e 7/2011 abaixo:

> "SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 7 de 26 de Abril de 2011
> ASSUNTO: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos_ou_Valores_Mobiliários_-_IOF
> EMENTA: NOVAÇÃO DE OPERAÇÃO DE CRÉDITO SOB A MODALIDADE DE EMPRÉSTIMO CONSIGNADO. INCIDÊNCIA DE IOF. BASE DE CÁLCULO. A novação de dívida relativa a empréstimo consignado com saldo a liquidar, contratada com o mesmo mutuário e com liberação de novos valores, ainda que vinculada à quitação do saldo devedor da operação anterior, deve ser tratada como empréstimo novo, cuja base de cálculo do IOF é o valor total colocado à disposição do mutuário, sem prejuízo da cobrança do IOF referente ao valor não liquidado da operação anterior".

> "SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 263 de 25 de Outubro de 2012:
> ASSUNTO: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos_ou_Valores_Mobiliários_-_IOF
> EMENTA: IOF CRÉDITO. REFINANCIAMENTO. OPERAÇÃO SEM ATRASO. Na hipótese de financiamento cujo principal a ser utilizado é conhecido e sem a existência de atraso, o procedimento a ser adotado, nos casos de refinanciamento, é o recálculo do IOF para o montante objeto de refinanciamento, bem como de eventual montante adicional disponibilizado ao devedor, utilizando-se das disposições do art. 7o do Decreto 6.306, de 2007. Estão assim abrangidas: a) a modificação do prazo original em que o montante original não liquidado passa a estar disponível ao tomador (no caso de alongamento) e b) a eventual nova liberação de recursos. Todavia, se permite que, uma vez calculado o IOF assim devido, possa o contribuinte se compensar da parcela de IOF recolhido referente ao período não transcorrido do montante originalmente financiado objeto de refinanciamento (ou seja, ainda não liquidado).

Note-se que discussões uma vez existentes sobre a incidência do IOF em operações de saque em caderneta de poupança e depósitos judiciais já estão pacificadas, sendo tais cobranças declaradas inconstitucionais e ilegais pelo STF (Súmula 664) e STJ (Súmula 185), respectivamente. Operacionalmente, a IN SRF 224/02 determinou o cancelamento dos lançamentos referentes à incidência sobre depósitos judiciais levantados pelo depositante e depósitos voluntários feitos para garantia de instância. Mais do que isso, a Receita

Federal do Brasil já assentou entendimento no sentido da não-incidência em aquisição de direitos creditórios por parte de instituição financeira, salvo se ocorrer desconto bancário – Solução de Consulta RFB nº 62/2011.

O critério temporal da hipótese de incidência é estabelecido no Art. 3º, § 1º, e seus respectivos incisos, do Decreto 6.306/07, de acordo com a especificidade de cada operação. Pode-se considerar a ocorrência do fato jurídico tributário: a) na data da entrega, ainda que parcial, de valor que se configura como objeto da obrigação ou sua mera colocação à disposição do interessado; b) quando ocorre a liberação de cada uma das parcelas, em hipóteses de crédito sujeito, contratualmente, à liberação parcelada; c) na data do adiantamento feito a depositante, devendo-se considerar como referência o saldo a descoberto em conta de depósito;d) na data do registro realizado em conta devedora por crédito liquidado no exterior; e) na data em que se verificar excesso de limite, assim entendido o saldo a descoberto ocorrido em operação de empréstimo ou financiamento, inclusive sob a forma de abertura de crédito; f) na data da novação, composição, consolidação, confissão de dívida e dos negócios assemelhados.

II - quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;

A hipótese de incidência do IOF-Câmbio, estabelecida no Art. 63, II, da Lei 5.172/1966 é "a entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este." Como critério temporal, é estabelecido o ato da liquidação da operação de câmbio. Nada mais lógico, assim, do que atribuir a responsabilidade pela retenção/recolhimento deste tributo às instituições autorizadas a operar em câmbio.

Destaque-se que incide apenas o IOF-Câmbio em operações que estariam sujeitas ambas a este tributo quanto ao IOF-Crédito – em outras palavras, mútuos internacionais (Art. 2º, § 2º do Decreto 6.306/2007).

Ocorre que em determinadas hipóteses (previstas no Art. 7º da Resolução CMN/BACEN nº 3.844/10, como a capitalização de empréstimo externo, por exemplo) é necessária a realização de operações de câmbio denominadas simultâneas (anteriormente conhecidas como simbólicas), nas quais se adquire determinado montante de moeda estrangeira porém se aliena o mesmo montante, simultaneamente – não resultando no efetivo ingresso ou saída de divisas no/do país. Apesar de discutível, tal incidência ocorre no presente momento. Contudo, a alíquota aplicável a tais operações (com exceções) foi reduzida a zero (Art. 15, XI e XII do Decreto 6.306/2007), diminuindo a discussão sobre o tema.

III - quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;

O critério material da hipótese de incidência do IOF-Seguro é expresso no próprio inciso analisado, qual seja, o recebimento do prêmio de "seguro", cuja definição foi estabelecida pelo Decreto-Lei no 1.783, de 1980, art. 1o, incisos II e III, de maneira que a expressão "compreende seguros de vida e congêneres, seguro de acidentes pessoais e do trabalho, seguros de bens, valores, coisas e outros não especificados."O critério temporal, por sua vez, é simultâneo à ocorrência do fato jurídico tributário – ou seja, o pagamento do prêmio.

Apesar de o efetivo contribuinte deste imposto ser o segurado, é estabelecido no Art. 20 do Decreto 6.306/2007 que "são responsáveis pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento ao Tesouro Nacional as seguradoras ou as instituições financeiras a quem estas encarregarem da cobrança do prêmio".

IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.

O Regulamento do IOF consolida em seu Art. 25 que "O fato gerador do IOF é a aquisição, cessão, resgate, repactuação ou pagamento para liquidação de títulos e valores mobiliários", tais como debêntures, letras de câmbio e cédulas hipotecárias, por exemplo. A hipótese de incidência do imposto é, portanto, a realização de operações com tais títulos e valores mobiliários, e não sua propriedade, tendo o STF afastado alegações de inconstitucionalidade do imposto por este supostamente incidir sobre o patrimônio.

De maneira simples, diante do silêncio da legislação, o critério temporal é a momento da realização das operações. O espacial, por sua vez, baseia-se na extensão do território nacional. Mais uma vez, para conveniência do fisco, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é transferida aos sujeitos elencados no Art. 27 do Regulamento do IOF, quais sejam: a) "as instituições autorizadas a operar na compra e venda de títulos e valores mobiliários"; b) "as bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, em relação às aplicações financeiras realizadas em seu nome, por conta de terceiros e tendo por objeto recursos destes"; c) – "a instituição que liquidar a operação perante o beneficiário final, no caso de operação realizada por meio do SELIC ou da Central de Custódia e de Liquidação Financeira de Títulos – CETIP"; d) "o administrador do fundo de investimento"; e) "a instituição que intermediar recursos, junto a clientes, para aplicações em fundos de investimentos administrados por outra instituição, na forma prevista em normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional" e f) "a instituição que receber as importâncias referentes à subscrição das cotas do Fundo de Investimento Imobiliário e do Fundo Mútuo de Investimento em Empresas Emergentes".

É importante ressaltar que além das quatro hipóteses previstas expressamente na constituição, o Art. 4º da Lei no 7.766, de 11 de maio de 1989 previu a incidência do IOF em operações envolvendo ouro, quando utilizado como ativo financeiro, destinado ao mercado financeiro ou à execução da política cambial brasileira. Neste caso, a hipótese de incidência se materializa na primeira aquisição do ouro, por instituição autorizada pelo Banco Central a operar no Sistema Financeiro nacional.

Não surpreendentemente, o contribuinte é a instituição financeira que adquire o ouro, e a base de cálculo do imposto o valor de aquisição.

Parágrafo único. A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito.

A presente situação é similar àquela ocorrida entre operações que podem ser enquadradas na hipótese de incidência do IOF-Crédito e do IOF-Câmbio. Mais uma vez, o legislador preferiu a incidência do IOF-Crédito quando houvesse concorrência entre os incisos I e IV.

Art. 64. A base de cálculo do imposto é:
I - quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;
II - quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;
III - quanto às operações de seguro, o montante do prêmio;
IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:
a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;
b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;
c) no pagamento ou resgate, o preço.

AUTOR
Ariel Gustavo Born Palmeira

É impossível delimitar com precisão as bases de cálculo das diversas "modalidades" do IOF com base apenas no CTN, frente à multiplicidade de hipóteses de incidência que ensejam a cobrança do tributo. Por certo, as definições constantes nos Arts. 7, 14, 21, 28 e 38 do Decreto 6.306/2007 cobrem grande parte das situações práticas – mesmo assim, é recomendável

ao menos a verificação dos entendimentos da Receita Federal sobre determinado tipo de operação, frente a incrível especificidade de cada caso, exemplificada abaixo:

> SOLUÇÃO DE CONSULTA RFB Nº 11 de 19 de Fevereiro de 2013
> ASSUNTO: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF
> EMENTA: IOF. CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO. MÚTUO. Na apuração da base de cálculo do IOF, é preciso conhecer a modalidade da operação contratada, ou seja, se há definição (crédito fixo) ou não (crédito rotativo) do valor do principal a ser utilizado pelo mutuário. Nas operações de crédito realizadas por meio de conta-corrente sem definição do valor de principal (crédito rotativo), a base de cálculo será o somatório dos saldos devedores diários, apurado no último dia de cada mês. Os acréscimos e os encargos integram a base de cálculo quando o IOF for apurado pelo somatório dos saldos devedores diários e o IOF também incidirá sobre o somatório mensal dos acréscimos diários dos saldos devedores, à alíquota adicional de 0,38%. No caso em que fique definido o valor do principal (crédito fixo), a base de cálculo será o valor de cada principal entregue ou colocado à disposição do mutuário.

I - quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;

O art. 7° do Decreto 6.306 de 14 de dezembro de 2007, estabelece que, quando não ficar definido o valor do principal pelo mutuário, inclusive por estar contratualmente prevista a reutilização do crédito, até o termo final da operação, a base de cálculo corresponde ao somatório dos saldos devedores diários apurados no último dia de cada mês, inclusive na prorrogação ou renovação deste. Além disso, quando o valor principal total não estiver definido, a base de cálculo é o montante do principal entregue ou colocado à disposição do mutuário, ou quando previsto mais de um pagamento, o valor do principal de cada uma das parcelas, independentemente se o mutuário for pessoa física ou jurídica.

Nas operações de desconto, mesmo quando há ocorrência de alienação de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo para empresas de factoring, a base de cálculo corresponde ao valor líquido obtido. No caso de adiantamento de valores à depositante, a base de cálculo corresponderá ao somatório dos saldos devedores diários, apurado no último dia de cada mês. Já nos mútuos, incluindo aqueles sob forma de financiamento, sujeitos à liberação de recursos em parcelas, mesmo com a realização dos pagamentos de maneira parcelada, a base de cálculo é o valor do principal de cada liberação.

Para os excessos de limite, ainda que o contrato esteja vencido, quando não ficar expressamente definido o valor do principal a ser utilizado, justamente pela reutilização do crédito estar contratualmente prevista, até o termo final da operação, a base de cálculo corresponderá ao valor dos excessos computados no somatório dos saldos devedores diários

apurados no último dia de cada mês. Quando o valor do principal a ser utilizado estiver expressamente estipulado, a base de cálculo será o valor de cada excesso, apurado diariamente, resultante de novos valores entregues ao interessado, devendo-se não considerar como tais os débitos referentes a encargos.

II - quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;

Enquanto o fato gerador do IOF-Câmbio é a entrega de moeda nacional ou estrangeira, de documento que a represente, ou a sua mera colocação à disposição do interessado, a base de cálculo corresponde ao valor da operação em questão. Apesar da simplicidade da base de cálculo, o que realmente merece destaque com relação ao IOF-Câmbio são suas alíquotas.
Ressalte-se inicialmente que o Art. 5º da Lei 8.894/95 define a alíquota máxima do referido IOF em 25%. Contudo, o art. 1° do Decreto 7.412 de 2010 estipulou a alíquota padrão será de trinta e oito centésimos por cento.
O Art. 15-A do Regulamento do IOF é um dos instrumentos mais utilizados na política cambial brasileira, pois através dele são estabelecidas as exceções de alíquotas, como por exemplo "operações de câmbio relativas ao ingresso, no País, de receitas de exportação de bens e serviços" (inciso II) e das "operações de câmbio, de transferências do e para exterior, relativas a aplicações de fundos de investimento no mercado internacional, nos limites e condições fixados pela Comissão de Valores Mobiliários", cujas respectivas alíquotas correspondem a zero.

III - quanto às operações de seguro, o montante do prêmio;

Com relação às operações de seguro, enquanto o CTN define o montante do prêmio como base de cálculo, o Decreto Lei 1.783/80, art. 1°, em seus incisos II e III, determinou o cálculo do IOF-Seguro sobre o valor dos prêmios pagos, sendo tal determinação reiterada pelo art. 21 do Decreto 6.306 /2007.
As alíquotas, por sua vez, estão estabelecidas no Art 22, § 1º do Regulamento do IOF, e variam de zero a 7,38%.

IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:
a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;
b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;
c) no pagamento ou resgate, o preço.

O artigo 28 do Regulamento de IOF replica o disposto neste inciso, completando apenas que a base de cálculo será o valor do pagamento no caso da liquidação de operações de aquisição, resgate, cessão ou repactuação de títulos e valores mobiliários, quando este for inferior à noventa e cinco por cento do valor inicial da operação.

Art. 65. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária.

AUTOR
Ariel Gustavo Born Palmeira

O presente artigo é a materialização da função extrafiscal do IOF. Em seu Art. 150, §1°, a Constituição permite a alteração da base de cálculo e a elevação da alíquota de IOF a partir da publicação do Decreto em questão (a Constituição permite que as alterações alíquotas de IOF possam ser realizadas meramente por Decretos). Essa flexibilização é permitida devido ao fato de o IOF configurar-se como um imposto de caráter regulador com relação à economia, tendo como funções específicas, por exemplo, a viabilização de disponibilidade de moeda e crédito, com o objetivo de equilibrar as contas públicas e garantir o controle da inflação a partir de interferência indireta na oferta e procura. Importante destacar que com a extinção da CPMF, muitas das hipóteses de incidência tiveram tributação adicional decorrente da aplicação da alíquota de 0,38%, demonstrando clara natureza arrecadadora.

Art. 66. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

AUTOR
Ariel Gustavo Born Palmeira

O CTN fornece uma definição extremamente genérica sobre o conceito de contribuinte de IOF, delegando, ao restante da legislação, a tarefa de uma descrição conceitual mais específica e atinente às peculiaridades da dinâmica realidade material/social.

Em seu art. 4°, I e II, a Lei 5.143/66 estipula que os tomadores de crédito, envolvidos em operações de crédito, e os segurados, envolvidos em operações de seguro, são considerados contribuintes de IOF. O art. 3º, em seus incisos II, III e IV, da Lei 8.894 de 1994, a qual versa, especificamente, acerca do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativo a Títulos e Valores Mobiliários, estende esse rol de sujeitos passivos definindo como contribuintes e, portanto, responsáveis tributários também as instituições

financeiras, envolvidas em operações de crédito e seguro, os adquirentes de títulos e valores mobiliários e os titulares de aplicações financeiras e os titulares de contrato derivado envolvendo operações sobre títulos e valores mobiliários.

Em seu art. 6°, a Lei 8.894 de 1994 determina, em relação às operações de câmbio, que são contribuintes de IOF os adquirentes de moeda estrangeira, em casos de mera transferência financeira, fornecedores de moeda em casos de transferência do exterior, sendo as instituições responsáveis por tais operações obrigadas a reter e a recolher o IOF, configurando-se, dessa forma também como responsáveis tributários.

O Decreto Lei 1.783 de 1980, art. 3°, além de reiterar o rol de responsáveis tributários já citados, especifica, em seu inciso II, que o segurador ou as instituições financeiras a quem este encarregar da cobrança do prêmio também são responsáveis pela cobrança e recolhimento do IOF em operações de seguro.

Com relação às operações de factoring, será considerado contribuinte o cedente de direito de crédito originário de venda a prazo e, analisando o teor do art. 121, inciso II do CTN, também será responsável tributário a pessoa jurídica adquirente de direitos de crédito.

Art. 67. A receita líquida do imposto destina-se a formação de reservas monetárias, na forma da lei.

AUTOR
Ariel Gustavo Born Palmeira

O presente artigo não foi recepcionado pela Constituição de 1988, a qual, em seu art. 167, inciso IV, veda à vinculação de receita de imposto a órgão, fundo ou despesa, ressalvando hipóteses que não compreendem a formação de reservas monetárias, como a destinação de recursos para “manutenção e desenvolvimento do ensino” e serviços públicos de saúde. Embora não tenha havido revogação expressa deste dispositivo, pelo critério de sobreposição a partir do conteúdo de norma hierarquicamente superior ou, ainda, “lex posterior derogat legi priori”, considera-se que o Art. 67 foi revogado tacitamente pela Constituição.

Art. 76. Na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta Lei, suprimidos, gra-

dativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.

AUTOR

Welington Luiz Paulo

Após o término da 2ª Guerra Mundial (1939-1945), a Assembleia Constituinte introduziu pela primeira vez, na Carta Magna de 1946, a possibilidade de a União instituir impostos para o financiamento de possíveis Guerras. Os impostos extraordinários estavam previstos no § 6º do art. 15 da referida Carta.Tal previsão nunca havia sido regulada nas Constituições anteriores.

Esses impostos extraordinários foram mantidos pela Constituição Federal de 1967(art. 22), e pela Constituição Federal de 1988, (art. 154, II).
Nos termos do art. 154, II, da CF/88, em caso de guerra externa ou sua iminência, a União poderá instituir os impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária.

De acordo com o § 1º do art. 150 da Constituição Federal de 1988, devido à excepcionalidade, os impostos extraordinários não estão sujeitos ao princípio da anterioridade, muito embora só possam ser instituídos ou aumentados por lei.

Com relação ao prazo de 5 (cinco) anos previsto no texto do art. 76 do CTN, Roque Antonio Carrazza e Aliomar Baleeiro consideram essa determinação inconstitucional, tendo em vista que o art. 154, II da Constituição Federal de 1988, dispõe que não há limite de tempo, de modo que tal exação deve ser gradativamente suprimida, à medida em que cessadas as causas de sua criação.

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.
Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato

gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (Vide Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967)

AUTOR

Welington Luiz Paulo

Diferentemente dos impostos, cuja principal característica é a desvinculação da receita a uma finalidade específica, a taxa é um tributo vinculado, de modo que só é devido pelo contribuinte se houver uma contraprestação por parte do ente estatal que a houver instituído. Desta forma, as taxas têm por fato gerador uma prestação estatal, seja uma atividade de polícia administrativa, seja um serviço específico e divisível.

O serviço prestado ou posto à disposição é sempre estatal, não podendo, portanto, ser prestado por empresa privada.

O pagamento da taxa possui clara natureza remuneratória e todos os entes federativos têm competência para instituição tanto das taxas de serviço, quanto das chamadas taxas de polícia administrativa. A competência para instituição da taxa está intimamente ligada à competência do ente para realização de determinado serviço.

Quando os serviços públicos forem prestados de forma geral, beneficiando pessoas indeterminadas, tais serviços não podem ser custeados por taxas, mas sim, pelas receitas derivadas dos impostos.

Ao contrário das taxas, que têm por fato gerador uma prestação estatal efetiva ou potencial, direcionada a um número determinado de pessoas, o preço público remunera serviços que não têm natureza de públicos. Outras características do preço público são deatividades monopolizadas e serviços não essenciais, que admitem concessões, obedecendo, portanto, ao regime jurídico privado.

As taxas submetem-se, dentre outros, aos princípios constitucionais tributários da Legalidade (art. 150, I, CF/88); Isonomia (art. 150, II, CF/88); Capacidade Contributiva (art. 145, § 1º, CF/88); Irretroatividade (art. 150, III, “a”, CF/88); Anterioridade (art. 150, III, “b”, CF/88); Anterioridade Nonagesimal ou Mitigada (art. 150, III, “c”, CF/88); Vedação à utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, CF/88); Limitação ao tráfego de pessoas ou bens (art. 150, V, CF/88); Vedação à instituição de isenções heterônomas (art. 151, III, CF/88).

Súmula nº 82 do STF:“São inconstitucionais o imposto de cessão e a taxa sobre a inscrição de promessa de venda de imóvel, substitutivos do imposto de transmissão, por incidirem sobre ato que não transfere o domínio”.

Súmula nº 128 do STF:“É indevida a taxa de assistência médica e hospitalar das instituições de previdência social”.

Súmula nº 129 do STF:“Na conformidade da legislação local, é legítima a cobrança de taxa de calçamento”.
Súmula nº 132do STF:“Não é devida a taxa de previdência social na importação de amianto bruto ou em fibra”.

Súmula nº 140 do STF:“Na importação de lubrificantes é devida a taxa de previdência social”.

Súmula nº 141do STF:“Não incide a taxa de previdência social sobre combustíveis”.

Súmula nº 142do STF:“Não é devida a taxa de previdência social sobre mercadorias isentas do imposto de importação”.

Súmula nº 302 do STF:“Está isenta da taxa de previdência social a importação de petróleo bruto”.

Súmula nº 348 do STF:“É constitucional a criação de taxa de construção, conservação e melhoramento de estradas”.

Súmula nº 545 do STF:“Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”.

Súmula nº 550 do STF: “A isenção concedida pelo art. 2º da Lei 1815/1953, às empresas de navegação aérea não compreende a taxa de melhoramento de portos, instituída pela Lei 3421/1858”.

Súmula nº 595 do STF:“É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural”.

Súmula nº 596 do STF:“As disposições do decreto 22626/1933 não se aplicam às taxas de juros e aos outros encargos cobrados nas operações realizadas por instituições públicas ou privadas, que integram o sistema financeiro nacional”.

Súmula nº 80 do STJ:“A taxa de melhoramento dos portos não se inclui na base de

calculo do ICM".

JULGADOS

TRIBUTÁRIO. FUNDAF - FUNDO ESPECIAL DE DESENVOLVIMENTO E APERFEIÇOAMENTO DAS ATIVIDADES DE FISCALIZAÇÃO. PODER DE POLÍCIA. NATUREZA TRIBUTÁRIA. 1. As taxas são tributos que têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. 2. O FUNDAF foi criado pelo Decreto-lei nº 1.437/75, com a finalidade específica de financiar o reaparelhamento e reequipamento da Secretaria da Receita Federal, a fim de atender aos demais encargos específicos inerentes ao desenvolvimento e aperfeiçoamento das atividades de fiscalização dos tributos federais (art. 6º). 3. A contribuição ao FUNDAF possui natureza jurídico-tributária de taxa, porquanto compulsória e destinada a custear atividades estatais típicas de polícia. Precedentes. 4. A Delegacia da Receita Federal do Brasil é competente para a análise da manifestação de inconformidade, pois é titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária (art. 6º do Dec.-Lei nº 1.437/75 c/c art. 119 do CTN). (APELREEX2007.72.00.011764-0/SC, 1ª T., TRF – 4ª R., Rel. Des. Federal Joel Ilan Paciornik. Publicado em 24.03.2011).

TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. LEI Nº 9.782/1999. 1. A Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária, instituída pela Lei 9.782/99, tem como fato gerador atividade administrativa relacionada ao exercício do poder de polícia legalmente atribuído à ANVISA, no sentido de inibir-se a possibilidade de que surja qualquer risco sanitário à população brasileira. 2. A Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária (TFVS), cobrada pela ANVISA, tem por fato gerador a expedição da autorização de funcionamento à empresa, nos termos do § 3º do art. 23 da Lei 9.782/99, não se aplicando a mesma exegese para cada estabelecimento, ainda que se sujeitem à fiscalização da autarquia (§ 2º do art. 23 da Lei 9.782/99). Não há como, pela via da interpretação, ampliar-se a sujeição passiva da relação jurídico-tributária. (TRF4, 2ª Turma, AC 5007782-60.2011.404.7009, Rel. Des. Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, POR UNANIMIDADE, D.E. 12/09/2013).

TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE SÃO MANUEL. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. ESTABELECIMENTO COMERCIAL. CONSTITUCIONAL. O Supremo Tribunal Federal tem sistematicamente reconhecido a legitimidade da exigência, anualmente renovável, pelas Municipalidades, da taxa em referência, pelo exercício do poder de polícia. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF, 1ª T. RE 276.564, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 19.09.2000, DJU 02.02.2001).
CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE COLETA DE LIXO: BASE DE CÁLCULO. IPTU. MUNICÍPIO DE SÃO CARLOS, S.P. I. - O fato de um dos elementos utilizados na fixação da base de cálculo do IPTU - a metragem da área construída do imóvel - que é o valor do

imóvel (CTN, art. 33), ser tomado em linha de conta na determinação da alíquota da taxa de coleta de lixo, não quer dizer que teria essa taxa base de cálculo igual à do IPTU: o custo do serviço constitui a base imponível da taxa. Todavia, para o fim de aferir, em cada caso concreto, a alíquota, utiliza-se a metragem da área construída do imóvel, certo que a alíquota não se confunde com a base imponível do tributo. Tem-se, com isto, também, forma de realização da isonomia tributária e do princípio da capacidade contributiva: C.F., artigos 150, II, 145, § 1º. II. - R.E. não conhecido. (STF, Pleno, RE 232.393/SP, rel. Min. Carlos Veloso, j. 12.08.1999, DJU 05.04.2002).

SERVIÇO DE LIMPEZA DE LOGRADOUROS PÚBLICOS E DE COLETA DOMICILIAR DE LIXO. UNIVERSALIDADE. COBRANÇA DE TAXA. IMPOSSIBILIDADE. Tratando-se de taxa vinculada não somente à coleta domiciliar de lixo, mas, também, à limpeza de logradouros públicos, que é serviço de caráter universal e indivisível, é de se reconhecer a inviabilidade de sua cobrança. Precedente: RE 206.777. Embargos de divergência conhecidos e providos. . (STF, Pleno, RE 256588 ED-EDv/RJ, rel. Min.ELLEN GRACIE, j. 19.02.2003, v.u. DJU 03.10.2003).

TRIBUTÁRIO – EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA – CONTRAPRESTAÇÃO COBRADA PELO SERVIÇO PÚBLICO DE ÁGUA E ESGOTO – NATUREZA JURÍDICA DE TARIFA – PRECEDENTES DO STJ E DO STF.1. Este Tribunal Superior, encampando entendimento sedimentado no Pretório Excelso, firmou posição no sentido de que a contraprestação cobrada por concessionárias de serviço público de água e esgoto detém natureza jurídica de tarifa ou preço público. 2. Definida a natureza jurídica da contraprestação, também definiu-se pela aplicação das normas do Código Civil. 3. A prescrição é vintenária, porque regida pelas normas do Direito Civil. 4. Embargos de divergência providos. (STJ, 1ª Seção. EREsp690.609/RS, rel. Min. Eliana Calmon, j. 26.03.2008, v.u., DJU 07.04.2008).

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 28.12.1966)
Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de

polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

AUTOR
Welington Luiz Paulo

Poder de polícia é a atividade da administração pública que limita e disciplina o direito, interesse ou liberdade em razão do interesse público, no que tange a segurança, higiene, ordem, costumes, disciplina da produção, mercado, tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

No ordenamento jurídico atual, o poder de polícia também está previsto no art. 145, II da CF/88. Polícia, neste caso, refere-se à possibilidade de fiscalizar e autorizar determinada atividade, limitando-a em razão do interesse público.

Nos termos do parágrafo único do art. 78 do CTN, o exercício regular do poder de polícia estará presente quando o devido processo legal for obedecido. Ou seja, quem exerce esta atividade deve ser a estrutura estatal competente nos ditames legais para tal função.

Súmula nº 665 do STF:“É constitucional a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários instituída pela lei 7940/1989”.

Súmula nº 667 do STF:“Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa”.

JULGADOS

Recurso Extraordinário. 1. Repercussão geral reconhecida. 2. Alegação de inconstitucionalidade da taxa de renovação de localização e de funcionamento do Município de Porto Velho. 3. Suposta violação ao artigo 145, inciso II, da Constituição, ao fundamento de não existir comprovação do efetivo exercício do poder de polícia. 4. O texto constitucional diferencia as taxas decorrentes do exercício do poder de polícia daquelas de utilização de serviços específicos e divisíveis, facultando apenas a estas a prestação potencial do serviço público. 5. A regularidade do exercício do poder de polícia é imprescindível para a cobrança da taxa de localização e fiscalização. 6. À luz da jurisprudência deste Supremo

Tribunal Federal, a existência do órgão administrativo não é condição para o reconhecimento da constitucionalidade da cobrança da taxa de localização e fiscalização, mas constitui um dos elementos admitidos para se inferir o efetivo exercício do poder de polícia, exigido constitucionalmente. Precedentes. 7. O Tribunal de Justiça de Rondônia assentou que o Município de Porto Velho, que criou a taxa objeto do litígio, é dotado de aparato fiscal necessário ao exercício do poder de polícia. 8. Configurada a existência de instrumentos necessários e do efetivo exercício do poder de polícia. 9. É constitucional taxa de renovação de funcionamento e localização municipal, desde que efetivo o exercício do poder de polícia, demonstrado pela existência de órgão e estrutura competentes para o respectivo exercício, tal como verificado na espécie quanto ao Município de Porto Velho/RO 10. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento. (STF, Pleno, RE 588322/RO, rel. Min. GILMAR MENDES, j. 16/06/2010, v.u. DJU 03.09.2010).

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. EFETIVO EXERCÍCIO DE PODER DE POLÍCIA. AUSÊNCIA EVENTUAL DE FISCALIZAÇÃO PRESENCIAL. IRRELEVÂNCIA. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. 1. A incidência de taxa pelo exercício de poder de polícia pressupõe ao menos (1) competência para fiscalizar a atividade e (2) a existência de órgão ou aparato aptos a exercer a fiscalização. 2. O exercício do poder de polícia não é necessariamente presencial, pois pode ocorrer a partir de local remoto, com o auxílio de instrumentos e técnicas que permitam à administração examinar a conduta do agente fiscalizado (cf., por semelhança, o RE 416.601, rel. min. Carlos Velloso, Pleno, DJ de 30.09.2005). Matéria debatida no RE 588.332-RG (rel. min. Gilmar Mendes, Pleno, julgado em 16.06.2010. Cf. Informativo STF 591/STF). 3. Dizer que a incidência do tributo prescinde de "fiscalização porta a porta" (in loco) não implica reconhecer que o Estado pode permanecer inerte no seu dever de adequar a atividade pública e a privada às balizas estabelecidas pelo sistema jurídico. Pelo contrário, apenas reforça sua responsabilidade e a de seus agentes. 4. Peculiaridades do caso. Necessidade de abertura de instrução probatória. Súmula 279/STF. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (STF, RE 361009 AgR/RJ, rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, j. 31.08.2010, DJU 12.11.2010).

MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. TAXA DE FISCALIZAÇÃO, LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. ALEGADA OFENSA AO INCISO II E AO § 2º DO ART. 145 DO MAGNO TEXTO. O Supremo Tribunal Federal tem sistematicamente reconhecido a legitimidade da exigência da taxa em referência, cobrada como contrapartida pelo exercício do poder de polícia. Precedentes: REs 258.478 (Min. Sepúlveda Pertence), 276.254 (Min. Celso de Melo), 220.316(Min. Ilmar Galvão), 216.207 (Min. Ilmar Galvão) e 198.904 (Min. Ilmar Galvão). Nego provimento. (STF, AI 527814 AgR/MG, rel. Min. CARLOS BRITTO, j.23/08/2005, DJU 09.12.2005).

IPI. SELOS DE CONTROLE QUANTITATIVO. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. NATUREZA

JURÍDICA. RECEITA ORIGINÁRIA. DECRETO-LEI N° 1.437/75. A aplicação do selo de controle do IPI, previsto no art. 46 da Lei nº 4.502/64, representa uma obrigação acessória, no interesse da arrecadação ou da fiscalização do tributo. Taxa é espécie de tributo que tem por fato gerador o exercício do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Preço Público é a remuneração paga pelo fornecimento de serviço público prestado por concessionário ou permissionário, sendo uma obrigação assumida voluntariamente. A aquisição dos selos de controle do IPI não configura exercício do poder de polícia ou utilização de serviço público específico e divisível. Trata-se, apenas, de mais um custo, dentre outros que se somam à atividade desenvolvida pelo industrial e que é repassado ao preço final do produto. A única diferença é que tal valor é devido ao Estado, por ser dele o monopólio na confecção dos selos, necessidade esta que se impõe diante da peculiar sistemática de arrecadação do imposto. O valor pago pela aquisição das estampilhas (selos) de controle do IPI, não caracteriza taxa e nem preço público, constituindo-se em receita originária da União, proveniente de produto fabricado por Empresa Pública - Casa da Moeda -, ou seja, com a utilização de patrimônio estatal. (Embargos Infringentes 2003.71.05.000271-0, 1ª Seção, TRF – 4ª R., Rel. Des. Federal VILSON DARÓS. DJU 12.07.2006).

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INMETRO. COBRANÇA DE PREÇO PÚBLICO. AFERIÇÃO DE BOMBAS DE COMBUSTÍVEL. As inscrições em dívida ativa têm origem no crédito constituído pela cobrança de preço público por prestação de serviço de aferição de bombas de combustível no estabelecimento da embargante. A cobrança efetuada pelo INMETRO em razão da aferição de bombas de combustível constitui taxa, levando-se em consideração a natureza compulsória e coercitiva que decorre do exercício do poder de polícia, de modo que o referido tributo somente podendo ser instituído ou majorado mediante lei, em obediência ao princípio da reserva legal. Somente com a edição da Lei nº 9.933/99 é que foi instituída a Taxa de Serviços Metrológicos, revelando-se legítima a sua cobrança a partir do exercício 2000, razão pela qual não merece acolhida a pretensão do recorrente. (AC 2002.71.05.002531-5/RS, 3ª Turma, TRF – 4ª R., Rel. Juiza Vânia Hack de Almeida. DJU 19.07.2006).

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL - TCFA. LEI N. 10.165/2000. PODER DE POLÍCIA DO IBAMA. CONSTITUCIONALIDADE. CDA. NULIDADE NÃO CONFIGURADA. CONSTRIÇÃO MANTIDA. 1. A Lei n.º 10.165/2000 criou a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA, que, conforme o art. 17-B da lei, tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA para o controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais. 2. A TCFA tem previstos na lei instituidora todos os elementos constitutivos: o sujeito ativo é o IBAMA (art. 17-B), sendo que os sujeitos passivos estão estabelecidos no art. 17-C e no Anexo VIII. O fato gerador, por sua vez, previsto no citado art. 17-B, é o regular

exercício do poder de polícia, albergado constitucionalmente pela norma insculpida no art. 145, II. (...) Precedente do STF (RE 416601/SC). (AC 2007.71.00.033166-0. 3. Não há nulidade do título executivo quando presentes os requisitos legais e indicada a legislação pertinente. Hipótese em que a inicial da execução fiscal veio desacompanhada do Anexo com o detalhamento dos créditos, mas a falta foi suprida com a juntada feita no momento da impugnação, da qual a embargante teve acesso. 4. Não havendo nenhuma demonstração de que os bens constritos sejam indispensáveis ao desenvolvimento das atividades econômicas da empresa, não se pode reconhecer a sua impenhorabilidade com base no artigo 649, V, do CPC. A embargante não comprovou o destino dos valores bloqueados e a necessidade dos mesmos para o regular andamento da empresa. A simples alegação, desacompanhada de provas, não viabiliza o exame da regularidade da constrição. (AC 5010647-82.2013.404.7107/RS, 2ª Turma, TRF – 4ª R., Rel. Juiza Carla Evelise Justino Hendges. DE 26.03.2014).

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:
I - utilizados pelo contribuinte:
a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;
II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;
III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

AUTOR
Welington Luiz Paulo

A prestação de serviço público e o exercício do poder de polícia são atividades tipicamente estatais. Desta forma, o serviço público só pode ser tributado pela taxa quando for efetivamente utilizado pelo contribuinte ou colocado a sua disposição.

Para que determinado serviço público seja cobrado mediante taxa, é necessário que ele seja específico, ou seja, destacado como unidade autônoma. Ademais, o serviço também

deve ser divisível, com possibilidade de utilização, por parte de cada usuário.

Súmula nº 670 do STF: "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa".

JULGADOS

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ALEGAÇÃO DE VÍCIOS FORMAIS NO TÍTULO EXTRAJUDICIAL. QUESTÃO QUE DEVE SER CONHECIDA DE OFÍCIO PELO JUIZ, POR SER ATINENTE À LIQUIDEZ E EXIBIBILIDDE DO TÍTULO. ILEGALIDADE NA COBRANÇA DE TAXAS DE CONSERVAÇÃO DE LOGRADOUROS, LIMPEZA E ILUMINAÇÃO PÚBLICA. QUESTÃO QUE PRESCINDE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE PELA VIA DE EXCEÇÃO. PRECEDENTES DO STJ E DO TJ/PR. PRELIMINAR DE INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA AFASTADA. TAXAS AGREGADAS DE LIMPEZA, CONSERVAÇÃO PÚBLICA E DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ILEGALIDADE E INCONSTICIONALIDADE NA COBRANÇA DOS SERVIÇOS PRESTADOS A COLETIVIDADE. SERVIÇOS NÃO REMUNERADOS NA FORMA DE TAXAS. ART. 145, II DA CF/88 E ART. 77, DO CTN. AUSÊNCIA DE DIVISIBILIDADE E ESPECIFICIDADE. TAXA DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO DE LOGRADOUROS E VIAS PÚBLICAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO DE NATUREZA UTI SINGULI. IMPOSSIBILIDADE DE PRESTAÇÃO EM UNIDADES AUTÔNOMAS DE UTILIZAÇÃO. ENUNCIADO Nº 07 APROVADO PELAS CÂMARAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. SERVIÇO UTI UNIVERSI. SÚMULA Nº 670 DO STF. PRECEDENTES NO STF, STJ E NESTA CORTE. CONDENAÇÃO DO EXEQUENTE AO PAGAMENTO DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PROCEDÊNCIA PARCIAL DA EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE. PRECEDENTE DO STJ. DECISÃO HOSTILIZADA CORRETA E MANTIDA. AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (TJPR - 3ª C.Cível - AI 788597-8 - Francisco Beltrão - Rel.: Ruy Francisco Thomaz - Unânime - J. 18.10.2011 – DJ. 27.10.2011).

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.
PRESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUÍDOS EM 2001. ART.
174, CTN. TAXAS DE CONSERVAÇÃO DOS LOGRADOUROS E DE LIMPEZA PÚBLICA. AUSÊNCIA DE DIVISIBILIDADE E ESPECIFICIDADE DOS SERVIÇOS. ENUNCIADO Nº 07 DAS CÂMARAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO DESTE TRIBUNAL DE JUSTIÇA. COBRANÇA ILEGÍTIMA. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA (EXERCÍCIO DE 2002). ANTERIOR À EC Nº 39/2002. PRINCÍPIOS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA. SÚMULA Nº 670/STF. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS ARBITRADOS CORRETAMENTE PELO JUÍZO A QUO. RECURSO DESPROVIDO. (TJPR - 2ª C.Cível - AC 765410-8 - Francisco Beltrão - Rel.: Eugenio AchilleGrandinetti - Unânime - J. 17.05.2011 – DJ. 31.05.2011).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - AGRAVO REGIMENTAL - TAXA DE LIMPEZA PÚBLI-

CA - QUESTÃO RESOLVIDA À LUZ DE DIREITO LOCAL - SÚMULA 280/STF - VIOLAÇÃO AOS ARTS. 77 E 79 DO CTN - DIVISIBILIDADE E ESPECIFICIDADE REPRODUÇÃO TEXTO CONSTITUCIONAL. 1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide. 2. Em sede de recurso especial, não pode o STJ examinar a pretensão da parte recorrente, se o Tribunal de origem decidiu a lide com base em normas de lei local. 3. A Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento no sentido de que a divisibilidade e especificidade de taxas referentes a serviços de limpeza pública e de iluminação pública e, bem assim, a violação dos artigos 77 e 79 do CTN, por reproduzirem regra constitucional (art. 145 da CF/1988), são insusceptíveis de controle no âmbito do recurso especial. 4. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 363.692/DF, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2013, DJe 24/09/2013).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. JUNTADA DE TODOS OS COMPROVANTES DESNECESSÁRIA. RECURSO REPETITIVO. NATUREZA JURÍDICA DA EXAÇÃO TRIBUTÁRIA EM DISCUSSÃO. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. ADMISSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO NO ÂMBITO DO RECURSO ESPECIAL. INTERPRETAÇÃO DE DIREITO LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF. 1. A apreciação de suposta ofensa aos arts. 283 e 396 do CPC, relativamente à suficiência da documentação acostada aos autos, com o propósito de comprovar o direito alegado, esbarra no teor da Súmula 7/STJ, tendo em vista que demandaria incursionar no conteúdo fático-probatório colacionado aos autos, hipótese não reservada à estreita competência do apelo nobre. 2. A falta de prequestionamento da matéria obsta a admissão do recurso especial, nos termos das Súmula 282 e 356 do STF. 3. Nos casos de repetição da taxa de iluminação pública não se mostra necessária, na fase de conhecimento, a comprovação de cada valor pago, o que deverá ser providenciado na liquidação do julgado. Precedente: REsp 1.111.003/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Primeira Seção, DJe 25/5/2009, submetido ao procedimento do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008. 4. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que "a divisibilidade e especificidade de taxas referentes a serviços de iluminação pública e, bem assim, a violação dos artigos 77 e 79 do CTN, por reproduzirem regra constitucional (art. 145 da CF/1988), são insusceptíveis de controle no âmbito do recurso especial." (AgRg no REsp 1.115.373/PR, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 14/10/09). 5. A interpretação do instituído pela Lei Municipal nº 273/81 esbarra no óbice da Súmula 280/STF. 6. Agravo regimental não provido. (STJ, 2ª T., AgRg no AREsp 252.853/CE, rel. Min. Castro Meira, j. 18.04.2013, DJe 24.04.2013).

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. ALEGAÇÃO DE AFRONTA A DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. FORNECIMENTO DE SERVIÇO DE ÁGUA E ESGOTO. TARIFA. 1. Acerca da alegada negativa de vigência aos artigos 131 do

CPC, 39, X, do CDC, 9º, 77, 78 e 79 do CTN e 11 da Lei n. 2.312/1994, não houve o prequestionamento da questão, o que atrai o Enunciado n. 211 desta Corte. 2. O STJ já pontuou que a natureza da contraprestação pelo serviço de fornecimento de água prestado por concessionária é de tarifa. 3. Agravo regimental não provido. (STJ, 2ª T., AgRg no REsp 1366682/SP, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 21.03.2013, DJe 01.04.2013).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IPTU. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. ART. 168, I, DO CTN. TAXA DE REMOÇÃO DE LIXO E DE LIMPEZA URBANA. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. 1. O prazo para o ajuizamento da ação de repetição do indébito é de prescrição qüinqüenal e, por regular especialmente a matéria tributária, prevalece sobre a regra geral que dispõe sobre os feitos contra a Fazenda Pública (arts. 165 e 168, do CTN e Decreto n. 20.910/32). 2. Afigura-se inviável examinar, em sede de recurso especial, controvérsia atinente a taxa de remoção de lixo, de limpeza urbana e de iluminação pública, visto que os arts. 77 e 79 do CTN, que cuidam dos requisitos da especificidade e da divisibilidade das exações, reproduzem o preceito inscrito no art. 145, § 2º, da Constituição Federal. Precedentes. 3. Agravo regimental não-provido. (STJ, 1ª T. AGA750.341/RJ, rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 18.05.2006, DJU 03.08.2006).

Tributário. Processual civil. Arts. 462, do CPC, 6°, § 1°, da Lei de Introdução ao Código Civil Ausência de prequestionamento. Divergência jurisprudencial não demonstrada. Arts. 77 e 79, do CTN. Matéria constitucional. Incidência da taxa Selic para cobrança dos débitos fiscais. 1. As matérias infraconstitucionais supostamente violadas no recurso especial, quais sejam, arts. 462, do CPC, 6°, § 1°, da Lei de Introdução ao Código Civil, não foram objeto de análise pelo Tribunal de origem, razão pela qual ausente o necessário prequestionamento. Incidência das Súmulas 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal. 2. O recurso especial não pode ser conhecido pela alínea c do permissivo constitucional [art. 105, III, c, da CF/88], pois o recorrente não realizou o necessário cotejo analítico, bem como não apresentou, adequadamente, o dissídio jurisprudencial. Apesar da transcrição de ementa, deixou ele de demonstrar as circunstâncias identificadoras da discordância entre o caso confrontado e o aresto paradigma. 3. Esta Corte possui o entendimento de ser incabível analisar a violação dos arts. 77 e 79 do CTN, com relação à Taxa de Coleta de Lixo e Limpeza Pública (TCLLP) e da Taxa de Iluminação Pública (TIP), por reproduzirem os aludidos dispositivos legais preceitos constitucionais. 4. É cabível a incidência da taxaSelic para a cobrança de débitos fiscais, devendo ser a pretensão recursal provida nesta parte. Orientação consagrada pela Primeira Seção, na assentada 14 de maio de 2003, quando do julgamento dos EREsp 291.257/SC, 399.497/SC e 425.709/SC, relatados pelo eminente Ministro Luiz Fux, e pela Corte Especial, em recente julgamento do EREsp 213.926/PR, de relatoria do ilustre Min. José Delgado. Recurso especial conhecido em parte e provido (STJ, 2ª T., REsp 896.643/PR, rel. Min. Humberto Martins, j. 01.03.2007, DJU 12.03.2007).

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. MUNICÍPIO DE IVOTI, RS. I. - Ilegitimidade da taxa, dado que o serviço de iluminação pública é um serviço destinado à coletividade toda, prestado utiuniversi e não uti singuli. II. - Precedentes do STF. III. R.E. inadmitido. Agravo não provido. (STF, AI 231132 AgR/RS, rel. Min. CARLOS VELLOSO, j. 25/05/1999, DJU 06.08.1999).

Art. 80. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

AUTOR

Welington Luiz Paulo

Nos termos do art. 145, II, da CF/88, a competência para instituir as taxas é comum entre os entes federados. A competência comum, também conhecida como cumulativa ou paralela, está prevista no art. 23 da CF/88.

Nos casos de bitributação, ou seja, quando duas pessoas jurídicas de direito público tributam através de duas normas, uma de cada ente, o mesmo sujeito passivo sobre o mesmo fato gerador, prevalece o direito federal ou o estadual sobre o municipal.

De acordo com o Professor Hugo de Brito Machado, em matéria de imposto, a competência residual é da União, conforme art. 154, I da CF/88. Logo, em se tratando de taxas, a competência será dos Estados (art. 25, § 1º, CF/88).

JULGADOS

DECISÃO MONOCRÁTICA. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IPTU E TAXAS MUNICIPAIS. PRESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS CONSTITUÍDOS ANTES DE 29.12.2000. ART. 174 DO CTN. TAXAS DE CONSERVAÇÃO DE LOGRADOUROS E DE LIMPEZA PÚBLICA. COBRANÇA ILEGAL. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DE DIVISIBILIDADE E ESPECIFICIDADE. ENUNCIADO Nº 7, DAS CÂMARAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO TJ/PR. TAXA DE COMBATE A INCÊNDIO. INSTITUIÇÃO. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

ESTADUAL. IMPOSSIBILIDADE DE DELEGAÇÃO AO MUNICÍPIO. ENUNCIADO Nº 6, DAS CÂMARAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MANUTENÇÃO DOS HONORÁRIOS E DA SUCUMBÊNCIA.

A taxa de combate a incêndio foi instituída pelo Código Tributário Municipal, o que é vedado pelo ordenamento jurídico constitucional, porquanto o Estado apenas pode delegar a capacidade tributária ativa, sendo impossível a transferência de sua competência tributária para a municipalidade. (TJPR - 1ª C.Cível – AC 1211410-8 - Francisco Beltrão - Rel.: Fernando César Zeni - J. 22.05.2014 – DJ. 30.05.2014).

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. TAXA DELIMPEZA E CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRADOUROS PÚBLICOS. ESPECIFICIDADEE DIVISIBILIDADE. ARTS. 77, 79 E 80DO CTN. REPRODUÇÃO DO DISPOSTONO ART. 145 DA CF. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE QUESTÃOCONSTITUCIONAL EM RECURSO ESPECIAL. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVOREGIMENTAL IMPROVIDO.1. A verificação da existência de especificidade e divisibilidade(arts. 77, 79 e 80 do CTN) da taxa de conservação de vias elogradouros públicos não pode ser realizada por esta Corte, uma vezque essas normas infraconstitucionais reproduzem o disposto no art.145 da CF, cabendo ao STF o seu exame. Precedentes: REsp.1.140.420/SC, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 05.05.2011;Resp. 547.828/PR, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ 06.03.2007;Resp. 647.039/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 22.03.2006.2. Agravo regimental do MUNICÍPIO DE TUPÃ improvido. (STJ, 1ª T., AgRg no Ag 1370930/SP, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 16.02.2012, DJU 28.02.2012).

TRIBUTÁRIO. COBRANÇA DE TAXA DE PAVIMENTAÇÃO E CALÇAMENTO PARA RECUPERAÇÃO DE CUSTO DE OBRA PÚBLICA. Ilegalidade, porquanto a exigência fiscal tem como fato gerador hipótese concernente a contribuição de melhoria, que não permite a utilização da taxa como instrumento para recuperação do custo de obra pública. Recurso provido. (STJ, 2ª T., REsp 0001609/SP. Rel. Min. Américo Luz, j. 21.11.1990, DJU 17.12.1990).

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

AUTOR

Maurício Dalri Timm do Valle e Carlos Renato Cunha

> "É insuficiente e injusto o sistema tributário que não reconheça êste instituto jurídico. Não reconhecê-lo e não explorá-lo importam no mesmo. Insuficiente porque desprezará preciosa forma de financiamento de obras públicas das quais tanta necessidade tem a sociedade moderna. Injusto porque onerará desigualmente os cidadãos e não respeitará as elementares exigências da justiça distributiva, abandonando sólidos indícios científicos de proporcionalidade, asseguradores de um sistema équo de repartição de encargos tributários". [1]

1. Algumas palavras sobre a experiência internacional

BILAC PINTO, escrevendo ainda sob a égide da Constituição de 1934, afirmava que "O que impressiona, desde logo, no instituto das contribuições de melhoria, é que elle vem corrigir uma situação que o Estado moderno não poderia tolerar por muito tempo: - as obras publicas, realizadas com o concurso de todos os contribuintes, beneficiavam quasi sempre, a um pequeno numero delles. Estes ultimos , por motivos de melhoramentos publicos, viam valorizarem-se as suas propriedades e nada pagavam. Era o mais evidente exemplo de enriquecimento injusto, em detrimento da collectividade" (sic). [2]

De acordo com a doutrina, a contribuição de melhoria surgiu nos Estados Unidos, com o nome de special assessment. Diferentemente do que aconteceu no Brasil, lá, o tributo não nasceu por meio de permissão constitucional. Teve sua origem na cidade de Nova Iorque e, de lá, irradiou-se para as demais cidades. Sem pretensão de esgotar o exame do tema, nos Estados Unidos da América, BILAC PINTO identifica cinco "limitações" a serem observadas para o lançamento das *special assessment.*[3] São elas:

1) - O special assessment só pode ser lançado pela execução de um melhoramento público; 2) - Esse melhoramento deve affectar de maneira particular uma area limitada e determinavel; 3 - O special assessment não pode exceder o benefício particular devido ao melhoramento. Esse beneficio se traduz no augmento de valor do terreno; 4) - Deve dar-se ao proprietario tributado opportunidade ampla de manifestar-se sobre o special assessment, antes que seja definitivamente estabelecido; 5) - O special assessment não pode exceder o custo do melhoramento, mesmo que o benefício seja maior. Não se pode arrecadar mais do que o custo, sob pretexto de beneficio (sic).[4]

Na Inglaterra, encontra-se o betterment tax. O chamado princípio da contraprestação é encontrado em vários diplomas ingleses antigos. Afirma BILAC PINTO, apoiado em EDWIN CANNAN, que um caso de betterment - aquele relativo às obras de reparação dos diques

do Pântano de Romney - foi identificado no ano de 1.250. Posteriormente, em 1.605, os betterment foram utilizados como fonte de financiamento das obras de melhoramentos no Lea e no Tâmisa, com o escopo de potencializar a comunicação fluvial entre Londres e Oxford. Em 1662, foi editada lei que permitia o alargamento das ruas de Westminster, na qual constava que parte das despesas seriam custeadas por tributos proporcionais. Poucos anos depois, em 1667, foi editada lei - praticamente reproduzindo aquela de 1662 - que regulava a reconstrução de Londres, destruída pelo fogo. Dois séculos se passaram, e apenas em 1895, com o Tower Bidge Act e, em seguida, em 1897, com o London County Council Improvements Act, é que o betterment reapareceu. Interessante apontar que ao lado do betterment surgiu o worsement, este seria o oposto daquele, algo como a piora ou, como diz BILAC PINTO, o peoramento.[5]

Referido tributo aparece, ainda, exemplificativamente, na Itália (contributi di miglioria) e na França (contribution sur les 'plus-values' occasionées par des travaux publics).[6]

2. Breve histórico no Direito Positivo Brasileiro

Neste primeiro item, faremos menção aos textos constitucionais e aos principais textos infraconstitucionais relativos á contribuição de melhoria, sem examiná-los. Isso porque, o leitor poderá encontrar interessante análise pormenorizada dessa evolução legislativa em obras específicas sobre o tributo.[7]

A contribuição de melhoria surgiu no Brasil com a Constituição de 16 de julho de 1934, em cujo art. 124 prescreveu que "Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria". Na Constituição de 10 de novembro de 1937 não se encontra qualquer referência à contribuição de melhoria. A menção ao tributo reaparece no art. 30, I, da Constituição de 18 de setembro de 1946, segundo o qual "Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Município cobrar [...] contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em conseqüência de obras públicas" (sic). O parágrafo único do mesmo art. 30 estabelece que "A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado". Com base nesse art. 30, editou-se a Lei n. 854, de 10 de Outubro de 1949, que disciplinou o tributo. Com base no art. 217, § 4º da Constituição de 1946, foi editada a Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, que em seu art. 19 estabeleceu competir à "... União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado". Sob a égide desta Emenda Constitucional surgiu, em 25 de outubro de 1966, a Lei n. 5.172, o atual Código Tributário Nacional. Posteriormente, baseado

no § 2º do art. 9º do Ato Institucional n. 4, de 7 de setembro de 1966, foi baixado, em 24 de fevereiro de 1967, o Decreto-Lei n. 195, que revogou expressamente a mencionada lei n. 854, e passou a disciplinar a contribuição de melhoria. A Constituição de 24 de janeiro de 1967, que entrou em vigor apenas em 15 de março de 1967, dispôs sobre a contribuição de melhoria em seu art. 19, III, de acordo com o qual poderão União, Estados, Distrito Federal e Municípios, arrecadar "...contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram". O § 3º deste artigo estabelece, ainda, que "a lei fixará os critérios, os limites e a forma de cobrança, da contribuição de melhoria a ser exigida sobre. cada imóvel, sendo que o total da sua arrecadação não poderá exceder o custo da obra pública que lhe der causa". A Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969, dispôs sobre contribuição de melhoria em seu art. 18, II, o qual prescreve que União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir "contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado". Este inciso II foi modificado pela Emenda Constitucional n. 23, de 1º de dezembro de 1983 - Emenda Passos Porto - passando a ser redigido da seguinte forma: "contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada". Por fim, a Constituição Federal de 5 de outubro de 1988 prescreve, em seu art. 145, III, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir "contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas".

3. Natureza Jurídica

BILAC PINTO, em seu clássico Contribuição de melhoria, define-a como „...o pagamento obrigatório decretado, exclusivamente ou concorrentemente, pelo Município, pelo Estado e pela União, em razão da valorização produzida em immovel do contribuinte, por obra publica, realizada após sua audiencia, e cujo montante não pode ultrapassar nem o custo da obra, nem o valôr do benefício" (sic).[8] GERALDO ATALIBA, por exemplo, sustentava que a contribuição de melhoria não é uma espécie tributária autônoma - ao lado dos impostos e das taxas [9]-, sem, entretanto, incluí-la entre as taxas. Apesar de exigir, como elemento essencial, a valorização do imóvel do particular, não resta dúvida que a contribuição de melhoria é um "tributo contraprestacional, devido pela realização de obra pública" da qual decorre referida mais-valia imobiliária privada .[10]
Interessante ressaltar que, nos casos em que cabível a contribuição de melhoria, não pode o ente tributante pretender instituir outro tributo como, por exemplo, a taxa, como várias vezes pretendeu ao tempo da anterior Constituição, circunstância diversas vezes afastada pelo Supremo Tribunal Federal.[11] De fato, tanto a realização de obra pública quanto a valorização do imóvel do particular não se amoldam à moldura da norma de competência tributária para instituição de taxas, apesar de que, até poucos anos atrás, era fácil encontrar muitos exemplos de "taxas de pavimentação" e congêneres espalhadas pelo território nacional.[12]

4. Conflito normativo entre o Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei n. 195, de 2 de fevereiro de 1967:

Respeitados tributaristas - a exemplo de BERNARDO RIBEIRO MORAES[13] e de AIRES FERNANDINO BARRETO[14] - entendem que Decreto-Lei n. 195/1967 teria revogado os arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional. Entendem, também, que o mencionado Decreto-Lei n. 195/67 não seria compatível com a Constituição de 1967.

Sobre esse tema, é interessante observar a evolução da jurisprudência. Num primeiro momento, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que o Decreto-Lei n. 195/67 teria revogado o art. 82 do Código Tributário Nacional, sob o argumento de que à época este artigo não possuía força de lei complementar.[15] Atualmente, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça caminha no sentido de que tanto os arts. 81 e 82 do CTN, quanto os dispositivos do Decreto-lei nº 195/67, ainda continuam em vigor.[16]

Diante disso, é imprescindível tomar em conta, ao lado dos arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional, as prescrições do Decreto-Lei n. 195/67.

5. Competência tributária comum

O art. 145, da CF/88, outorga a competência para a instituição da contribuição de melhoria a todos os entes federativos, pelo que a doutrina costuma classificar a competência tributária, no caso, como comum.

Com efeito, pode instituir e arrecadar o tributo em questão todo ente federativo que tenha realizado obra pública da qual decorra a valorização imobiliária; contudo, na prática, somente alguns municípios efetivamente fazem o lançamento da contribuição de melhoria, que é solenemente esquecida pela União e pelos Estados-membros.

Segundo RICARDO LOBO TORRES, é possível a cobrança concomitante entre os entes federativos, se mais de um deles participar da obra pública.[17]

6. Hipótese de incidência tributária

O Superior Tribunal de Justiça entende que a hipótese de incidência tributária da contribuição de melhoria é a valorização do imóvel,[18] Importante mencionar que a valorização do imóvel sempre foi requisito indispensável para o cabimento da contribuição de melhoria, até mesmo ao tempo da alteração promovida pela Emenda Constitucional n. 23/83, como demonstram os julgados do Supremo Tribunal Federal. [19]

6.1 Critério Material

A doutrina afirma que o critério material é auferir valorização imobiliária decorrente de obras públicas.[20]

É necessário, também, identificar o que se entende por "melhoria". Lembremo-nos do alerta de PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES para quem "A distinção entre a melhoria representada pelo melhoramento público e a melhoria representada pelo aumento de valor dos imóveis afetados pela obra é de grande importância, pois por confundi-las é que alguns autores afirmam que basta a obra para que o Poder Público exija a contribuição de melhoria".[21]

O fundamento utilizado por referidos autores, que sustentam que a partir da Constituição de 1988 basta o "benefício", não sendo necessária a "valorização", ou seja, bastaria a obra pública que trouxesse "melhoria", "melhoramento", "benfeitoria", pelo que "a contribuição de melhoria já não mais se caracteriza como benefit assessment, sendo autorizada como cost assessment". [22]

Mas a jurisprudência, ao contrário, tem entendido pela necessidade da comprovação da efetiva valorização. [23] De se notar que a jurisprudência tem afastado a incidência da contribuição de melhoria nos casos de recapeamento asfáltico de via já asfaltada, por exemplo, pela inexistência de valorização imobiliária.[24]

Mas não basta a valorização. esta valorização deve ser decorrente de obra pública. Obra pública, nas confiáveis palavras de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, é "...a construção, reparação, edificação ou ampliação de um bem imóvel pertencente ou incorporado ao domínio público".[25] É a valorização decorrente dessa espécie de obras que pode ensejar a incidência da contribuição de melhoria. A valorização imobiliária decorrente de obras realizadas por particulares jamais ensejará a cobrança de contribuição de melhoria. Neste particular, é enfático AIRES FERNANDINO BARRETO, para quem "Não podem compor, nunca, a base de cálculo da contribuição de melhoria (e, por conseguinte, sua base calculada) a valorização de imóveis decorrentes da realização de obras pelos particulares, sejam novas construções ou reformas".[26]

Interessante ressaltar o entendimento de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, segundo o qual "...as obras públicas interligadas a serviços - desde que comprovadamente valorizem os imóveis a ela adjacentes - ensejam tributação por via de contribuição de melhoria".[27]

Imprescindível haver "...além da realização de obra pública e da efetiva constatação de valorização do imóvel, a comprovação de nexo de causalidade entre esses dois fatos, ou seja, a prova de que a valorização decorreu estritamente da obra levada a efeito pelo ente tributante".[28]

Observemos que, à semelhança da Lei n. 854, de 10 de outubro de 1949, o Decreto-Lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967 estabelece, em seu art. 2º, um rol de obras públicas que ensejariam valorização de imóveis da propriedade privada. Ao enfrentar o questionamento de ser a mencionada enumeração taxativa, ALIOMAR BALEEIRO [29] e ANTÔNIO CHAVES sustenta que sim.[30] ROGÉRIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS, por sua vez, sustenta que a lista é exemplificativa.[31]

6.2. Critério Espacial

A doutrina ensina que " No caso da contribuição de melhoria, tendo em vista que incide sobre mais-valia imobiliária, o critério espacial deve condicionar a tributação a áreas específicas, isto é, deve identificar as áreas sujeitas aos efeitos da obra. Os efeitos da obra pública, muitas vezes, não se restringem aos imóveis a ela adjacentes. Assim, todos os imóveis adjacentes ou localizados as proximidades da obra pública que por ela sejam valorizados poderão acarretar o ônus tributário aos seus proprietários".[32]

Situação interessante, mencionada por AIRES FERNANDINO BARRETO, é aquela em que ocorre quando obras realizadas por determinado município fizerem parte de parte de complexo interestadual ou intermunicipal. Nesses casos, somente o Município que efetivamente realizou a obra pública poderá exigir contribuição de melhoria dos imóveis valorizados em seu território. Mesmo que tenha havido valorização, em decorrência dessa obra pública, de imóveis localizados no território do outro município, nem o realizados da obra pública, nem o município no qual se encontram os imóveis poderá exigir contribuição de melhoria.[33]

6.3 Critério Temporal

A contribuição de melhoria somente pode ser exigida após a conclusão da obra pública.[34] O vocábulo decorrente não deixa margem para dúvidas, como bem defende AIRES FERNANDINO BARRETO.[35] Tanto é que já na década de 50 do século passado o Supremo Tribunal Federal, com acerto, estabeleceu que o direito de "cobrar" a contribuição de melhoria "...só se torna possível após a execução das obras pelo poder público".[36] Este entendimento é seguido pelo Superior Tribunal de Justiça, ao estabelecer que "...o fato gerador de contribuição de melhoria se perfaz somente após a conclusão a obra que lhe deu origem e quando for possível aferir a valorização do bem imóvel beneficiado pelo empreendimento estatal".[37]

7. Consequente normativo

7. 1. Critério Pessoal

GERALDO ATALIBA, em poucas palavras, define os elementos constituidores do critério pessoal do consequente normativo da contribuição de melhoria, de forma precisa: "Sujeito

ativo é a pessoa que realiza a obra. Sujeito passivo é o dono do imóvel valorizado."[38] O Decreto-Lei n. 195/67 estabelece prescrições sobre o critério pessoal em seus art. 3º [39] e 8º.[40]

Veja-se que o próprio Decreto-Lei n. 195/67 prevê normas específicas de responsabilidade tributária, em relação ao enfiteuta e ao adquirente, sem, no entanto, em relação a este último caso, trazer a ressalva do parágrafo único do art. 130, do Código Tributário Nacional. Há, também, previsões quanto ao contrato de locação, que, como normas de direito civil, não possuem status de lei complementar, e foram, a nosso ver, derrogadas pelas leis específicas posteriores sobre o tema.

Obviamente, há maior complexidade, numa análise mais detalhada. Quanto ao sujeito ativo, em face de alguns aspectos mencionados em outros trechos destes comentários, envolvendo possíveis conflitos de competência entre os entes federativos, dentre outros.[41]

7.2. Critério Quantitativo

Como bem escreve GERALDO ATALIBA, a valorização é "...a diferença positiva de valor de um imóvel entre dois momentos: antes e depois da obra".[42] O entendimento do Supremo Tribunal Federal caminha no mesmo sentido, ao estabelecer que a "Corte consolidou o entendimento no sentido de que a contribuição de melhoria incide sobre o quantum da valorização imobiliária.[43] O Superior Tribunal de Justiça compartilha do entendimento de que a base de cálculo da contribuição de melhoria é a valorização do imóvel ou seja, a diferença entre os valores inicial e final do imóvel[44] e que o ônus da comprovação dessa valorização recai sobre o ente tributante,[45] sendo inaceitável a fixação de base de cálculo presumida.[46]

Já no que se refere à base calculada, apesar de na Constituição Federal de 1988 não haver menção aos limites individual e global, como havia nas Constituições anteriores que mencionavam a contribuição de melhoria, parte da doutrina sustenta que "...embora omitidos [...] continuam sendo notas essenciais ao conceito de contribuição de melhoria, por se encontrarem implícitos na atual Carta".[47]

Ao tratar do limite individual, GERALDO ATALIBA sustenta a opinião de que o fato de o Texto Constitucional atual nada mencionar sobre o limite individual, como o fez a Constituição anterior, não acarreta problemas, na medida em que isso é da própria natureza do tributo e, ainda, estaria "...claramente implícito..." no texto do art. 145.[48]

Como aponta LUIS EDUARDO SCHOUERI, há autores que sustentam que desde o advento da Emenda Passos Porto, a Emenda Constitucional n. 23/83, este limite individual teria sido superado, com a não recepção do Decreto-Lei n. 195/67.[49] O Superior Tribunal de

Justiça, contudo, tem entendido pela clara necessidade de se observar esse limite individual ou, em suas palavras, que "...a valorização individualizada do imóvel do contribuinte é fator delimitador da base de cálculo da contribuição de melhoria, não sendo permitido tão somente o rateio do custo da obra entre aqueles que residem na área em que foi realizada a obra pública".[50]

Quanto ao limite global, GERALDO ATALIBA afirma não ser natural à contribuição de melhoria. Em suas palavras, "...resultou de preconceito - e uma pitada de ignorância do legislador", tendo desaparecido em boa hora do Texto Constitucional, pois "...não há relação ontológica entre custo de obra e valorização de imóveis por esta causado".[51] ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA entende que, com a Constituição de 1988, "...caiu o limite global de arrecadação" [52], no que é acompanhado por AIRES FERNANDINO BARRETO.[53]

No entanto, partindo-se do pressuposto da aplicabilidade das previsões do Decreto-Lei n. 195/67, não se pode olvidar da previsão de seu artigo 12, que prevê uma limitação da parcela anual, nos termos seguintes:

> Art 12. A Contribuição de Melhoria será paga pelo contribuinte da forma que a sua parcela anual não exceda a 3% (três por cento) do maior valor fiscal do seu imóvel, atualizado à época da cobrança.

Para alguns, esta seria a alíquota permitida para a contribuição de melhoria.[54] Parece-nos, contudo, que referida previsão se assemelha mais a um outro limitador do valor da cobrança, além do custo da obra, para atendimento da Capacidade Contributiva, em que a parcela anual não exceda a 3% (três por cento) do valor venal do imóvel, não significando que este seja o limite total do valor a ser lançado, que pode vir a ser divido para pagamento em outros exercícios.

Julgados do Supremo Tribunal Federal - anteriores à Constituição de 1988 - estabeleceram a necessidade de se observar o limite previsto pelo art. 12, do Decreto-Lei n. 195/67.[55]

No que se refere à alíquota, parte da doutrina entende não haver qualquer problema, desde que os limites individual e global sejam observados, que a alíquota seja de 100% (cem por cento) do valor da valorização imobiliária experimentada.[56]

8. Aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva

Tendo em vista o seu caráter de tributo contraprestacional, com características que a aproximam dos impostos, há dissenso doutrinário sobre a aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva à contribuição de melhoria. Como exemplo, GERALDO ATALIBA, na primeira nota de rodapé de seu Natureza jurídica da contribuição de melhoria, escreve

que a contribuição de melhoria „...é o tributo que onera os sôbre-valores imobiliários consequentes a obras públicas, sem considerar a capacidade contributiva" (sic).[57] Esta ideia é retomada, posteriormente, em sua obra Hipótese de Incidência Tributária.[58] PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES, por sua vez, sustenta que a capacidade contributiva „...tem aplicação nos casos de contribuição de melhoria não para efeito da configuração do fato que, se ocorrido, faz nascer o tributo, mas para eventuais isenções".[59] Já para RENATO LOPES BECHO, na contribuição de melhoria a capacidade contributiva "será demonstrada pela valorização imobiliária decorrente de obra pública, sendo que a tributação tem ser proporcional ao benefício obtido, pelo particular, motivado pela atuação do Estado" [sic].[60] No mesmo sentido, FERNANDO AURELIO ZILVETI afirma que a contribuição de melhoria pode encontrar justificativa na capacidade contributiva, tendo em vista que o "Estado deve respeitar o princípio, na execução de suas políticas extrafiscais de prestação de serviços ao cidadão ou na implementação de benefícios específicos, como a pavimentação de ruas e instalação de infra-estrutura básica para a população".[61]

---

[1] GERALDO ATALIBA. Natureza jurídica da contribuição de melhoria. São Paulo : RT, 1964, p. 14-15.
[2] Contribuição de melhoria. Rio de Janeiro : Empreza Revista Forense Editora, s/d, p. 8.
[3] BILAC PINTO. Contribuição de melhoria. Rio de Janeiro : Empreza Revista Forense Editora, s/d, p. 19-20.
[4] BILAC PINTO. Contribuição de melhoria. Rio de Janeiro : Empreza Revista Forense Editora, s/d, p. 22-23.
[5] BILAC PINTO. Contribuição de melhoria. Rio de Janeiro : Empreza Revista Forense Editora, s/d, p. 31-35.
[6] LEANDRO PAULSEN. Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 12 ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 46; LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI. Manual de Direito Tributário, 4 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 45.
[7] PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES. Contribuição de melhoria. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 18-52.
[8] Contribuição de melhoria. Rio de Janeiro : Empreza Revista Forense Editora, s/d, p. 7.
[9] Natureza jurídica da contribuição de melhoria. São Paulo : RT, 1964, p. 23-38.
[10] RICARDO LOBO TORRES. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 407.
[11] Recurso Extraordinário n. 97805, relatado pelo Ministro Néri da Silveira, da 1ª Turma, julgado em 05 de dezembro de 1983. No mesmo sentido: Recurso Extraordinário n. 100366, relatado pelo Ministro Néri da Silveira, da 1ª Turma, julgado em 22 de novembro de 1983; Recurso Extraordinário n. 95348, relatado pelo Ministro Alfredo Buzaid, da 1ª Turma, julgado em 01 de outubro de 1982; Recurso Extraordinário n. 92341, relatado pelo Ministro Cordeiro Guerra, da 2ª Turma, julgado em 26 de março de 1982; Recurso Extraordinário n. 90090, relatado pelo Ministro Décio Miranda, da 2ª Turma, julgado em 18 de abril de

1980; Recurso Extraordinário n. 91373, relatado pelo Ministro Xavier de Albuquerque, da 1ª Turma, julgado em 28 de agosto de 1979; e Recurso Extraordinário n. 87604, relatado pelo Ministro Xavier de Albuquerque, Tribunal Pleno, julgado em 21 de fevereiro de 1979.

[12] Como meros exemplos, tem-se a Lei Municipal n. 532/74, de Palmas-PR, Lei Municipal n. 2059/1973, de Pelotas-RS e Lei Municipal n. 6.989/66, de São Paulo-SP. Vide também: Regina Helena Costa, Curso de Direito Tributário, 3 ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 145.

[13] Compêndio de direito tributário. Rio de Janeiro : Forense, p. 577.

[14] Curso de direito tributário municipal. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 506.

[15] Recurso Especial n. 89.791/SP, relatado pelo Ministro Ari Pargendler, da 2ª Turma, julgado em 02 de junho 06 de 1998. No mesmo sentido: Recurso Especial n. 143.996/SP, relatado pelo Ministro Francisco Peçanha Martins, da 2ª Turma, julgado em 07 de outubro de 1999.

16 Agravo Regimental no Agravo n. 1159433/RS, relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves, da 1ª Turma, julgado em 26 de outubro de 2010. No mesmo sentido: Agravo Regimental no Agravo n. 1190553/RS, relatado pela Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 17 de agosto de 2010; Agravo Regimental no Recurso Especial n 1079924/RS, relatado pelo Ministro Francisco Falcão, 1ª Turma, julgado em 04 de novembro de 2008; e Recurso Especial n. 362.788/RS, relatado pela Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 28 de maio de 2002.

[17] RICARDO LOBO TORRES. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 408.

[18] Agravo Regimental no Agravo n. 1068310/SP, relatado pelo Ministro Castro Meira, da 2ª Turma, julgado em 05 de fevereiro de 2009. No mesmo sentido: Recurso Especial n. 629.471/RS, relatado pelo Ministro João Otávio de Noronha, da 2ª Turma, julgado em 13 de fevereiro de 2007; Recurso Especial n. 651.790/RS, relatado pelo Ministro Castro Meira, da 2ª Turma, julgado em 28 de março de 2006; Recurso Especial n. 615.495/RS, relatado pelo Ministro José Delgado, da 1ª Turma, julgado em 20 de abril de 2004; e Recurso Especial n. 280.248/SP, relatado pelo Ministro Francisco Peçanha Martins, da 2ª Turma, julgado em 07 de maio de 2002.

[19] Recurso Extraordinário n. 116147, relatado pelo Ministro Célio Borja, da 2ª Turma, julgado em 29 de outubro de 1991. No mesmo sentido: Recurso Extraordinário n. 115863, relatado pelo Ministro Célio Borja, da 2ª Turma, julgado em 29 de outubro de 1991; Recurso Extraordinário n. 140779, relatado pelo Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 02 de agosto de 1995; e Recurso Extraordinário n. 116148, relatado pelo Ministro Octavio Gallotti, da 1ª Turma, julgado em 16 de fevereiro de 1993.

[20] PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES. Contribuição de melhoria. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 18-52. MÁRCIO SEVERO MARQUES. Espécies tributárias. in: Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro : Forense, 2005, p. 49. PEDRO JORGE MEDEIROS. Contribuição de melhoria. Doutrinas essenciais de direito tributário. v. VI. São Paulo : RT, 2011, p. 196. AIRES FERNANDINO BARRETO. Curso de direito tributário municipal. São Paulo :

Saraiva, 2009, p. 489.

21 „A doutrina vem afirmando reiteradamente que a hipótese de incidência da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária. Realmente, a mais-valia imobiliária decorrente de obra pública é o fato que, se ocorrido, faz nascer o tributo. Mas onde está o verbo ao qual se liga o sujeito passivo? Entendemos que o núcleo do critério material da hipótese tributária se expressa pelo verbo ‚auferir'. Auferir o quê? Auferir valorização imobiliária que decorra de obra pública.Quem seria o sujeito desse verbo? Se a mais-valia imobiliária aumenta o valor do imóvel, temos um aumento do patrimônio do proprietário desse imóvel. Logo, só o proprietário do imóvel que foi valorizado em razão da obra pública é que pode figurar como sujeito do verbo ‚auferir'. Temos, pois, que o critério material da hipótese de incidência da contribuição de melhoria é ‚auferir valorização imobiliária decorrente de obra pública" - Priscilla Figueiredo da Cunha Rodrigues. Contribuição de melhoria. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 123.

22 LUÍS EDUARDO SCHOUERI. Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 183.

23 PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. BASE DE CÁLCULO. VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA. ÔNUS DA PROVA. ENTE TRIBUTANTE. SÚMULA 83/STJ. 1. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que a contribuição de melhoria é tributo, cujo fato imponível decorre da valorização imobiliária causada pela realização de uma obra pública, cabendo ao ente público o ônus da sua comprovação, a fim de justificar o tributo estipulado. Precedentes: AgRg no AREsp 417.697/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 18/12/2013; REsp 1.326.502/RS, Rel. Min. Ari Pargendler, DJe 25/04/2013; AgRg no REsp 1.304.925/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 20/04/2012; AgRg no Ag 1.237.654/SP, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe 13/10/2011; AgRg no Ag 1.159.433/RS, deste Relator, DJe 05/11/2010. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 406.324/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/03/2014, DJe 09/04/2014)

24 TAPR, 8ª C., Reexame Necessário e Apelação Cível n. 98.326, Relator Juiz José Molteni Filho, DJE 06.02.98; TAPR 4ª C. Cível, Apelação Cível n. 101.960-7, Relator Juiz Ruy Cunha Sobrinho, abril/97; TAPR, 8ª C., Apelação Cível n. 73.884-9, Relator Juiz Lopes de Noronha, outubro/95.

25 Curso de direito administrativo. 18ª ed. São Paulo : Malheiros, 2005, p. 652.

26 Curso de direito tributário municipal. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 495.

27 Curso de direito constitucional tributário. 23. ed. São Paulo : Malheiros, 2007, p. 541.

28 Agravo Regimental no Agravo no Recurso Especial n. 417.697/PR, relatado pela Ministra Eliana Calmon, da 2ª Turma, julgado em 10 de dezembro de 2013.

29 „A lista de obras do art. 2º do Dec.-Lei nº 195/67 é taxativa, mas abrange pela compreensão tudo quanto nela se contém ou a integra por conexão" - Direito tributário brasileiro. 11ª. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2005, p. 580.

30 „Será taxativa a enumeração? Sem dúvida. Mas, como consigna o mesmo autor, o rol, conquanto limitativo, abrange qualquer obra direta ou indiretamente vinculada aos fins ou aos resultados mencionados. Pouco importa, por exemplo, que uma obra seja concebida

e realizada para um fim não indicado nesse dispositivo, desde que dela resulte um efeito nêle incluído. O importante, para aplicação da lei, é que a obra classificável num dos incisos haja aumentado o valor do prédio" (sic) - Contribuição de melhoria. Doutrinas essenciais de direito tributário. v. VI. São Paulo : RT, 2011, p. 162.

31 „O Dec.-Lei 195/67, em seu art. 2º, elenca quais as obras públicas que ensejariam a cobrança do tributo, desde que houvesse o respectivo plus imobiliário. A nosso ver, a lista do art. 2º do Dec.-lei 195/67 é exemplificativa. A razão de ser desta assertiva reside no fato de que, dada tamanha amplitude do conceito de obra pública, seria impossível ao legislador elencar todas em um texto normativo. Por outro lado, se o Poder público não pudesse cobrar contribuição de melhoria de uma obra pública não elencada no rol do art. 2º do Dec.--lei 195/67, estaria ele privilegiando determinados indivíduos, quais sejam, os proprietários dos imóveis beneficiados pela obra, em detrimento dos demais indivíduos, ferindo, assim, o próprio princípio da isonomia, consagrado pela nossa Carta Constitucional no art. 150, II. Não poderia, portanto, uma norma infra-constitucional ferir princípio basilar plasmado em nosso Texto maior" - A contribuição de melhoria e seu perfil no direito brasileiro. Doutrinas essenciais de direito tributário. v. VI. São Paulo : RT, 2011, p. 205.

32 PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES. Contribuição de melhoria. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 124.

33 „Consideremos três situações: a primeira, decorrente de simples notícia do iminente início das obras no Município A. A divulgação de tal informe pode ocasionar valorização imobiliária tanto no Município A, futuro construtor da obra pública, como no Município B (ao qual um dia virá a ligar-se). Em tal caso, nem o Município A nem o Município B, sem embargo da valorização ocorrida, poderão exigir contribuição de melhoria, porque o acréscimo de valor não terá sido causado por obra nenhuma, mas da mera difusão de seu virtual início. Faltará a ambos competência para cobrar o tributo de imóveis que, a despeito de valorizados, não o foram a mercê de obras públicas por eles construída. A segunda, que emergirá com o início das obras: apesar do inequívoco desencadeamento da construção, o seu início (ou até mesmo o seu desenvolvimento, até as vésperas da conclusão) não terá o condão de permitir a cobrança de contribuição porque, mesmo em havendo valorização, não há obra pública. A terceira, quando da conclusão da obra pública. Só então será possível exigir contribuição de melhoria se, dela, tiver ocorrido acréscimo de valor dos imóveis a ela contíguos. Todavia, mesmo nesse caso, só o Município no qual foram realizadas as obras é que poderá cobrar o tributo. Não aquele outro, vizinho, cujos imóveis também se valorizaram, mas no qual não se erigiu nenhuma obra pública" - Curso de direito tributário municipal. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 495-496.

34 „...como vimos, se a contribuição de melhoria é ‚decorrente de obras públicas', temos que a obra é causa (causalidade social) do aumento de valor, e, portanto, deve precedê-lo. Isso se confirma se considerarmos que a existência de obra pública é indispensável para que se institua a contribuição de melhoria. Pois bem. O que vem a ser obra pública senão o resultado de uma atuação estatal à qual, inclusive, o tributo é vinculado (deonticamente), ainda, que indiretamente? Ora, só se obtém o resultado - a obra pública - após findas

as atividades consistentes na sua execução. A norma não diz ‚contribuição de melhoria decorrente de projetos ou previsões de obras públicas'. Em razão disso, entendemos que a possível ocorrência do fato faz nascer o tributo só se pode dar em momento posterior à conclusão da obra pública, não antes. O Poder Judiciário tem admitido a exigência da contribuição de melhoria antes de findas as atividades de execução da obra desde que estas estejam ‚suficientemente adiantadas'. Em nossa opinião isso só será possível caso o Poder Público já disponha , em relação á parte da obra que se encontre concluída, os dados necessários e suficientes à definição do quantum debeatur" - PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES. Contribuição de melhoria. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 124-125.

[35] Curso de direito tributário municipal. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 496-499.

[36] Recurso Extraordinário n. 32095, relatado pelo Ministro Lafayette de Andrada, da 2ª Turma, julgado em 02 de outubro de 1956.

[37] Recurso Especial n. 647.134/SP, relatado pelo Ministro Luiz Fux, da 1ª Turma, julgado em 10 de outubro de 2006.

[38] GERALDO ATALIBA. Hipótese de Incidência Tributária. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 171.

[39] Art 3º A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade Administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixados em regulamentação dêste Decreto-lei. § 1º A apuração, dependendo da natureza das obras, far-se-á levando em conta a situação do imóvel na zona de influência, sua testada, área, finalidade de exploração econômica e outros elementos a serem considerados, isolada ou conjuntamente. § 2º A determinação da Contribuição de Melhoria far-se-á rateando, proporcionalmente, o custo parcial ou total das obras, entre todos os imóveis incluídos nas respectivas zonas de influência. § 3º A Contribuição de Melhoria será cobrada dos proprietário de imóveis do domínio privado, situados nas áreas direta e indiretamente beneficiadas pela obra. § 4º Reputam-se feitas pela União as obras executadas pelos Territórios.

[40] Art 8º Responde pelo pagamento da Contribuição de Melhoria o proprietário do imóvel ao tempo do seu lançamento, e esta responsabilidade se transmite aos adquirentes e sucessores, a qualquer título, do domínio do imóvel. § 1º No caso de enfiteuse, responde pela Contribuição de Melhoria o enfiteuta. § 2º No imóvel locado é licito ao locador exigir aumento de aluguel correspondente a 10% (dez por cento) ao ano da Contribuição de Melhoria efetivamente paga. § 3º É nula a cláusula do contrato de locação que atribua ao locatária o pagamento, no todo ou em parte, da Contribuição de Melhoria lançada sôbre o imóvel. § 4º Os bens indivisos, serão considerados como pertencentes a um só proprietário e àquele que fôr lançado terá direito de exigir dos condôminos as parcelas que lhes couberem.

[41] „TRIBUTÁRIO. COBRANÇA A PROPRIETARIOS DE IMÓVEIS DOS CUSTOS DE OBRA PÚBLICA REALIZADA POR EMPRESA MUNICIPAL. TRATANDO-SE DE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA, E INDEVIDA A COBRANÇA POR QUEM NÃO TEM O PODER DE TRIBU-

TAR. NEM PODE O MUNICÍPIO COBRAR O TRIBUTO, SEM LEI ANTERIOR QUE O AUTORIZE". - (RE 99466, Relator(a): Min. CARLOS MADEIRA, Segunda Turma, julgado em 06/12/1985, DJ 19-12-1985 PP-23627 EMENT VOL-01405-03 PP-00587); „PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE. PREQUESTIONAMENTO. ARREMATAÇÃO DE BEM EM HASTA PÚBLICA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO ANTERIOR À VENDA. SUB-ROGAÇÃO NO PREÇO. 1. É inviável o processamento do Recurso Especial quando ausente o prequestionamento da questão nele versada. 2. Dispõe o art. 130 do CTN: „Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.3. „A TEOR DO ART. 130 E SEU PAR. ÚNICO DO CTN, OPERANDO-SE A TRANSMISSÃO DO IMÓVEL POR VENDA EM HASTA PUBLICA, OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA SUB-ROGAM-SE SOBRE O PREÇO DEPOSITADO PELO ADQUIRENTE." RESP 39.122-SP, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 19.08.96; RESP 70.756-SP, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 27.04.98. 4. A exegese do dispositivo pressupõe que o preço da expropriação tenha pago o débito. À míngua dessa comprovação, rejeita-se o pleito de certidão negativa. É que resta possível que o preço da alienação deixe o débito impago, impedindo, assim, a expedição de certidão negativa. 5. Recurso Especial parcialmente conhecido, e, nessa parte, provido" - (REsp 720.196/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/06/2005, DJ 27/06/2005, p. 278)

42 GERALDO ATALIBA. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. 6ª Tir. São Paulo : Malheiros, 2005, p. 170.

43 Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 694836, relatado pela Ministra Ellen Gracie, da2ª Turma, julgado em 24 de novembro de 2009.

44 Recurso Especial n. 1137794/RS, relatado pelo Ministro Castro Meira, 2ª Turma, julgado em 06 de outubro de 2009. No mesmo sentido: Recurso Especial n. 1075101/RS, relatado pela Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 03 de março de 2009; Recurso Especial n. 280.248/SP, relatado pelo Ministro Francisco Peçanha Martins, 2ª Turma, julgado em 07 de maio de 2002; e Recurso Especial n. 200.283/SP, relatado pelo Ministro Garcia Vieira, 1ª Turma, julgado em 04 de maio de 1999.

45 Agravo Regimental no Agravo no Recurso Especial n. 406.324/PR, relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves, da 1ª Turma, julgado em 27 de março de 2014. No mesmo sentido: Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1304925/RS, relatado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, da 1ª Turma, julgado em 17 de abril de 2012; Agravo Regimental no Agravo n. 1237654/SP, relatado pelo Ministro Arnaldo Esteves Lima, da 1ª Turma, julgado em 04 de outubro de 2011; Recurso Especial n. 1076948/RS, relatado pelo Ministro Luiz Fux, da 1ª Turma, julgado em 04 de novembro de 2010; e Recurso Especial n. 1099996/RS, relatado pela Ministra Eliana Calmon, da 2ª Turma, julgado em 18 de junho de 2009.

Em sentido contrário, de que o ônus da prova seria do contribuinte, na medida em que „...a valorização presumida do imóvel, diante da ocorrência da obra pública, é estipulada pelo Poder Público competente quando efetua o lançamento da contribuição de melhoria, podendo o contribuinte discordar desse valor presumido" - Agravo Regimental no Recurso Especial n. 613.244/RS, relatado pelo Ministro Humberto Martins, da 2ª Turma, julgado em 20 de maio de 2008.

46 Agravo Regimental no Agravo n. 1190553/RS, relatado pela Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 17 de agosto de 2010.

47 PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES. Contribuição de melhoria. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 115. No mesmo sentido: ROGÉRIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS. A contribuição de melhoria e seu perfil no direito brasileiro. Doutrinas essenciais de direito tributário. v. VI. São Paulo : RT, 2011, p. 206.

48 GERALDO ATALIBA. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. 6ª Tir. São Paulo : Malheiros, 2005, p. 171.

49 LUÍS EDUARDO SCHOUERI, Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 183.

50 „4. No caso, como o Tribunal de origem consignou que não houve o cálculo individualizado do benefício trazido ao imóvel de cada um dos contribuintes localizados na área abrangida pela respectiva obra pública, forçoso reconhecer, então, que o acórdão recorrido viola os artigos 81 e 82 do CTN" - Recurso Especial n. 147.094/PR, relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves, da 1ª Turma, julgado em 15 de fevereiro de 2011; e „2. A contribuição de melhoria pressupõe a valorização do imóvel, devidamente apurada e demonstrada pelo Fisco. A singela alegação de que a pavimentação asfáltica necessariamente acarretou ganho em favor do proprietário é insuficiente para viabilizar a imposição tributária, mesmo porque se faz necessária a identificação do quantum" - Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo n. 1107172/PR, relatado pelo Ministro Herman Benjamin, da 2ª Turma, julgado em 03 de setembro de 2009.

51 GERALDO ATALIBA. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. 6ª Tir. São Paulo : Malheiros, 2005, p. 171.

52 Curso de direito constitucional tributário. 23. ed. São Paulo : Malheiros, 2007, p. 547.

53 „Ao menos avisado pode parecer que, a partir da Constituição de 1988, passou-se a ter uma contribuição de melhoria diversa daquelas anteriormente previstas, que mencionavam como componente expresso da materialidade desse tributo o acréscimo de valor. Em face da síntese empregada pela Constituição, é de perguntar-se se, hoje, é possível cobrar essa contribuição sem que ocorra valorização imobiliária. Em nosso sentir, a contribuição de melhoria mudou, apenas, no pertinente à eliminação do limite global. O aprimoramento é inequívoco, porquanto a previsão desse teto constante dos textos constitucionais anteriores deformava a pureza do instituto como doutrinariamente concebido. É fácil demonstrar essa deformação bastando se tenha em conta que obras há de custo pouco expressivo que, nada obstante, geram significativa valorização imobiliária; outras, diversamente, acarretam pequena valorização, embora o custo das obras seja altíssimo" - Curso de direito tributário municipal. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 484.

54 EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM, Curso de Direito Tributário, São Paulo: Noeses, 2013, p. 213.

55 Recurso Extraordinário n. 92186, relatado pelo Ministro Djaci Falcão, da 2ª Turma, julgado em 09 de maio de 1980. No mesmo sentido: Recurso Extraordinário n. 92209, relatado pelo Ministro Décio Miranda, da 2ª Turma, julgado em 21 de março de 1980; e Recuso Extraordinário n. 87635, relatado pelo Ministro Rodrigues Alckmin, da 1ª Turma, julgado em 07 de março de 1978.

56 „Em primeiro lugar, é preciso ter em mente que o limite total corresponde à soma de todas as despesas efetivamente implicadas na execução da obra. - valor, este, que só se pode conhecer após finda sua realização. Assim, tudo quanto se arrecade através da contribuição de melhoria não pode ultrapassar esse valor. Portanto, conhecendo-se o custo efetivo da obra pública, caberá a cada imóvel valorizado uma ‚cota-parte' proporcional à valorização individual que cada imóvel recebeu. Em segundo lugar, se o limite individual corresponde ao quantum de valorização experimentado por cada imóvel, que pode variar de obra para obra e de imóvel para imóvel, haverá situações em que o Poder Público se ressarcirá inteiramente das despesas implicadas na execução da obra, situações em que se ressarcirá apenas parcialmente e situações em que não se ressarcirá. Vejamos. a) Se da obra pública nenhuma valorização resultar aos imóveis a ela adjacentes não haverá tributação, por falta da ocorrência do fato imponível. Nesse caso o Estado não se ressarcirá do que gastou. b) Se da obra pública resultar desvalorização imobiliária caberá indenização aos proprietários lesados, com fundamento na responsabilidade objetiva do Estado. c) Se da obra decorrer valorização imobiliária mínima, que não compense os gastos decorrentes do processo de arrecadação, o Poder Público estará dispensado de exigir o tributo, a exemplo do que ocorre nos casos de dispensa de licitação em razão do baixo valor do objeto a ser licitado. d) Se da obra resultar aumento de valor imobiliário significante o Poder Público poderá se ressarcir parcial ou totalmente. Vejamos. d.1) o Poder Público se ressarcirá parcialmente do que gastou se a soma das valorizações de cada imóvel for inferior ao custo da obra. Como o limite individual deve ser respeitado, o poder tributante se limitará a exigir do contribuinte tanto quanto lhe proporcionou. Nesse caso, ‚retira-se' do particular toda a mais-valia que se incorporou ao seu imóvel, e, portanto, a alíquota será de 100%; d.2) haverá total ressarcimento quando a soma das mais-valias resultar em valor igual ou maior ao custo da obra. No primeiro caso (montante da mais-valia igual ao custo) as alíquotas também serão de 100%. No segundo caso (montante da mais-valia maior que o custo há que se estabelecer uma proporção entre o total das valorizações e o custo da obra; e os limites individuais e o quantum debeatur" - PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES. Contribuição de melhoria. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 131-132.

57 Natureza jurídica da contribuição de melhoria. São Paulo : RT, 1964, p. 9, n. 1.

58 GERALDO ATALIBA, Hipótese de Incidência Tributária, 6 ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 170.

59 PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES. Contribuição de melhoria. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 87.

60 RENATO LOPES BECHO. Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 294.
61 FERNANDO AURELIO ZILVETI. Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 284.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:
I - publicação prévia dos seguintes elementos:
a) memorial descritivo do projeto;
b) orçamento do custo da obra;
c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
d) delimitação da zona beneficiada;
e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;
III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.
§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.
§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

AUTOR
Maurício Dalri Timm do Valle e Carlos Renato Cunha

1. Necessária edição de lei específica para cada obra?

Existe discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a necessidade de edição de uma lei específica para cada obra, para a observância do Princípio da Legalidade Tributária em relação à contribuição de melhoria. Segundo LEANDRO PAULSEN, há tal necessidade, decorrente, inclusive, da previsão do art. 82, do CTN, que alude a previsão de detalhes da obra na lei instituidora.[1] Há, nesse sentido, várias decisões do Superior Tribunal de Justiça.[2]

Há, contudo, precedentes em sentido diverso, aceitando que uma lei geral de cada ente federativo sirva como fundamento para a realização do lançamento da contribuição de melhoria em quaisquer obras públicas que possuam os requisitos da hipótese de incidência.[3] Nesse sentido, é possível sustentar que os requisitos do art. 82 do Código Tributário Nacional não exigem que os dados específicos de cada obra estejam previstos em lei, mas, tão-somente, que a lei geral preveja os requisitos mínimos arrolados no dispositivo de forma genérica, para posterior aplicação quando da ocorrência do fato jurídico tributário.

Seja como for, referida lei deverá atentar aos requisitos previstos no art. 82 do Código Tributário Nacional.

2. Formalidades para o lançamento

Além das formalidades que o Código Tributário Nacional exige como requisitos a serem previstos na lei instituidora da contribuição de melhoria, o Decreto-Lei n. 195/67 prevê outros requisitos para a realização válida do lançamento tributário, como um edital, em que se faz necessária a publicação dos elementos previstos em seu artigo 5º, muito parecidos com os do artigo 82, do Código Tributário Nacional.

Tendo em vista a menção dos referidos dispositivos à publicação de projeto e orçamento da obra, poder-se-ia afirmar que o edital deveria ser publicado antes da realização da obra.[4] Contudo, há decisões no sentido de que a referida publicação pode ser posterior, desde que anteceda ao lançamento.[5]

O lançamento da contribuição de melhoria deve ser precedido, portanto, de específico procedimento administrativo, que permita ao contribuinte a impugnação dos valores que servirão de base para o posterior lançamento individual.[6]

A prática tem demonstrado ser raramente lançada a contribuição de melhoria, e, quando isso é feito, não se tem observado o cumprimento dos requisitos legais ora mencionados.[7] Como afirma REGINA HELENA COSTA, isso ocorre tanto pela complexidade do procedimento em questão, quanto por um juízo de conveniência política.[8] Nas palavras de

GERALDO ATALIBA, a contribuição de melhoria "jamais conheceu eficiente e adequada aplicação. Salvo algumas tentativas antológicas, é mera peça de museu. Há enorme resistência à sua implantação, baseada em preconceituosas objeções de toda ordem".[9]

---

[1] LEANDRO PAULSEN, Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 12 ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 179.

[2] Recurso Especial n. 1326502/RS, relatado pelo Ministro Ari Pargendler, da 1ª Turma, julgado em 18 de abril de 2013. No mesmo sentido: Recurso Especial n. 927.846/RS, relatado pelo Ministro Luiz Fux, da 1ª Turma, julgado em 03 de agosto de 2010; Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 739.342/RS, relatado pelo Ministro Francisco Falcão, da 1ª Turma, julgado em 01 de junho de 2006; Recurso Especial n. 739.342/RS, relatado pelo Ministro Francisco Falcão, da 1ª Turma, julgado em 04 de abril de 2006; e Recurso Especial n. 444.873/RS, relatado pelo Ministro Castro Meira, da 2ª Turma, julgado em 23 de agosto de 2005.

[3] Recurso Especial n. 6.164/MS, relatado pelo Minitro Luiz Vicente Cernicchiaro, ª Turma, julgado em 19 de novembro de 1990.

[4] LEANDRO PAULSEN, Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 12 ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 1331.

[5] "CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. SENTENÇA ANTECIPADA. VETO REGIMENTAL (ART-325, VIII, DO R.I.-S.T.F.). OFENSA AO ART-18, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. DIVERGENCIA JURISPRUDENCIAL QUANTO A APLICAÇÃO DO ART-5. DO DECRETO-LEI N. 195/67. PREVALENCIA DA TESE DE QUE A PUBLICAÇÃO PREVIA DO EDITAL PREVISTO NO MENCIONADO DISPOSITIVO E NECESSARIA PARA A COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA E NÃO PARA A REALIZAÇÃO DA OBRA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO" - (RE 98408, Relator(a): Min. SOARES MUNOZ, Primeira Turma, julgado em 19/04/1983, DJ 20-05-1983 PP-07058 EMENT VOL-01295-02 PP-00545 RTJ VOL-00105-03 PP-01281); "TRIBUTARIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. EDITAL. O ARTIGO 82 DA LEI 5.172 DE 1966, FOI REVOGADO PELO ARTIGO 5 DO DECRETO-LEI NUM. 195, DE 1967, PORQUE A EPOCA AS NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTARIO AINDA NÃO TINHAM O STATUS OU A FORÇA DE LEI COMPLEMENTAR (EMENDA CONSTITUCIONAL 1/1969, ART. 18, PAR. 1); NO NOVO REGIME, O EDITAL QUE ANTECEDE A COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PODE SER PUBLICADO DEPOIS DA REALIZAÇÃO DA OBRA PUBLICA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E IMPROVIDO" - (REsp 89791/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/1998, DJ 29/06/1998, p. 139); e 'TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. EDITAL. 1. 'A partir do D.L. 195/67, a publicação do edital é necessária para cobrança da contribuição de melhoria. Pode, entretanto, ser posterior à realização da obra pública' (REsp 84.417, Rel. Min.Américo Luz). Precedentes da 1 ª e 2ª Turma. 2. Recurso especial improvido" - (REsp 143.998/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado

em 08/03/2005, DJ 13/06/2005, p. 217).

6 "TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. ARTS. 81 E 82 DO CTN. DECRETO-LEI 195/67. BASE DE CÁLCULO. VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL. PRESUNÇÃO IURIS TANTUM. ÔNUS DA PROVA. 1. 'A alteração superveniente da competência, ainda que ditada por norma constitucional, não afeta a validade da sentença anteriormente proferida', sendo que, 'válida a sentença anterior do juiz que a prolatou, subsiste a competência do tribunal respectivo' (CC 6.967-7, Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 26.09.97). Com base em tal orientação a jurisprudência do STJ afirmou a sua competência para julgar recursos especiais interpostos antes da EC 45/04, mesmo quando tratem de matéria que, por força da referida Emenda, foi atribuída a outros órgãos jurisdicionais (Nesse sentido: CC 57.402, 1ª Seção, Min. José Delgado, DJ de 19.6.2006, no CC 58.566, 1ª Seção, Min. Eliana Calmon, DJ de 7.8.2006, no AgRg no REsp 809.810, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 15.5.2006 e no REsp 507.907, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJ de 25.9.2006)." (REsp 598.183/DF, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 27.11.2006). 2. De acordo com a jurisprudência desta Corte, continuam em vigor os arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional, bem como as disposições do Decreto-Lei 195/67, os quais regulamentam a contribuição de melhoria. 3. 'Só depois de pronta a obra e verificada a existência da valorização imobiliária que ela provocou é que se torna admissível a tributação por via de contribuição de melhoria' (CARRAZZA, Roque Antonio. 'Curso de Direito Constitucional Tributário', São Paulo: Malheiros, 2006, pág. 533). 4. O lançamento da contribuição de melhoria deve ser precedido de processo específico, conforme descrito no art. 82 do Código Tributário Nacional. 5. Cabe ao Poder Público apresentar os cálculos que irão embasar a cobrança da contribuição de melhoria, concedendo, entretanto, prazo para que o contribuinte, em caso de discordância, possa impugná-los administrativamente. Trata-se, pois, de um valor presumido, cujo cálculo está a cargo da própria Administração. 6. O procedimento administrativo não exclui a revisão pelo Judiciário. 7. Recurso especial desprovido" - (REsp 671.560/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/05/2007, DJ 11/06/2007, p. 265)

7 LUÍS EDUARDO SCHOUERI. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 176.

8 REGINA HELENA COSTA. Curso de Direito Tributário. 3 ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 145.

9 GERALDO ATALIBA. Hipótese de Incidência Tributária. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 172.

Art. 83. Sem prejuízo das demais disposições deste Título, os Estados e Municípios que celebrem com a União convênios destinados a assegurar ampla e eficiente coordenação dos respectivos programas de investimentos e serviços públicos, especial-

mente no campo da política tributária, poderão participar de até 10% (dez por cento) da arrecadação efetuada, nos respectivos territórios, proveniente do imposto referido no artigo 43, incidente sobre o rendimento das pessoas físicas, e no artigo 46, excluído o incidente sobre o fumo e bebidas alcoólicas.
Parágrafo único. O processo das distribuições previstas neste artigo será regulado nos convênios nele referidos.

AUTOR
Demetrius

O artigo trata de matéria estranha do Direito Tributário. A doutrina clássica aponta para que tema relativo à distribuição de receitas, mesmo que tributárias, é matéria afeita ao Direito Financeiro[1]. Isto porque o Código Tributário Nacional (CTN) destina-se a regular a forma pela qual o tributo será fiscalizado e arrecadado, pouco importando o momento seguinte à arrecadação, exceto no que pertine à devolução do tributo pago indevidamente ou a maior.

É certo que a divisão em disciplinas é sempre didática, em virtude da unicidade do nosso sistema jurídico, mas o Direito Tributário, ao preocupar-se com o regramento da fiscalização e arrecadação, deu ênfase à relação jurídica entre o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) e o sujeito ativo (fisco) que nasce com a ocorrência da hipótese de incidência (fato gerador) e se extingue habitualmente com o pagamento. Porém, é evidente que a distribuição de receitas é fato que ocorre quando não há mais relação jurídica entre o sujeito passivo e o Estado e, por isto, esses artigos estão deslocados no contexto das normas gerais tributárias, por assim dizer.

Sob o ponto de vista formal, é preciso dizer que a matéria relacionada às finanças públicas é reservada à Lei Complementar[2] e assim como os dispositivos puramente tributários do CTN, os artigos 83 e 84 foram recepcionados como tal[3].

O artigo 83, mesmo inserido no capítulo destinado às ‘disposições gerais’ trata especificamente do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e ainda, neste ultimo caso, excluídas as receitas provenientes da arrecadação sobre fumo e bebidas alcoólicas.

Prevê o artigo faculdade da União Federal em distribuir aos Estados e Municípios[4] a receita dessa parcela tributária, em virtude do vocábulo “poderão participar”. A curiosidade

do dispositivo está relacionada ao instituto dos convênios. Isto porque a faculdade seria aplicável no caso de serem firmados entre a União e os Estados e Municípios "convênios destinados a assegurar ampla e eficiente coordenação dos respectivos programas de investimentos e serviços públicos".

A mesma referência se faz no parágrafo único, em que o processo de distribuição das receitas deve ser estabelecido também de forma contratual. O legislador aqui não se preocupou, mais uma vez, em adotar a melhor dicção legal ao utilizar a palavra processo. O processo, enquanto dimensão critica da relação tributária – onde o fisco e o contribuinte formam uma lide para discutir a relação jurídica sob o manto da ampla defesa e do contraditório –, difere do procedimento, que seria a melhor expressão para refletir a ideia de rito, forma, sistemática, pela qual se dará a distribuição das receitas conveniadas.

Arx Tourinho, com acerto, diz que o presente dispositivo, além de não se tratar de matéria propriamente de Direito Tributário, tão pouco se trata de repartição de receitas, mas sim de autorização legal para que o convênio realize tais distribuições aos Estados e Municípios[5].

Alguns autores, como Hugo de Brito Machado Segundo, por exemplo, entendem que as regras de distribuição de receitas se esgotam no artigo 157 da Constituição de 1988 (CF/88).[6] De fato, não só o artigo 157, como também os seguintes (158 e 159) são comandos constitucionais mandatórios de repartição de receitas entre os entes tributantes[7].

Contudo, mesmo reconhecendo sua ineficácia, seu esvaziamento após a CF/88, o artigo 83 ainda é em tese aplicável para aquelas parcelas menores, mas existentes, de receitas dos citados impostos federais que não sofreram destinação obrigatória na Constituição vigente.

Finalmente é de se destacar que à época da edição do CTN, como salienta Aliomar Baleeiro, a receita decorrente da arrecadação do chamado "IPI-Fumo" e "IPI-Bebidas" era não só parte substancial do próprio imposto, como também a arrecadação proveniente de uma única fábrica de cigarros no Estado do Rio de Janeiro era superior a arrecadação tributária total de alguns Estados brasileiros[8]. Portanto, havia relevância que justificasse, naquele momento, a sua exclusão por motivos unicamente econômicos
.

Hoje, noutros tempos, a exclusão continua tendo razão de ser. A flagrante extrafiscalidade inerente à tributação do imposto sobre esses produtos faz com que haja não apenas relevância econômica, mas também social. Apesar da União contar com tal arrecadação – o que revela o seu espectro fiscal, presente em todo tributo extrafiscal – não deveria ser assim. Se o objetivo social for atingido, isto é, que as pessoas parem de fumar ou consumir bebidas alcoólicas, o orçamento federal estará comprometido, pois a União equivocadamente conta com esta receita em seu orçamento.

Em suma, trata o artigo 83 de autorização legal para que as sobras das receitas do IRPF e o IPI (exceto sobre o fumo e bebidas alcoólicas), após a competente destinação constitucional, sejam repartidos com os Estados e Municípios, mediante convênio, que deverá tratar inclusive do procedimento mediante o qual tal distribuição se dará sob o ponto de vista operacional.

---

1 Neste sentido: Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba, Ives Gandra da Silva Martins, entre outros.
2 Art. 163 da CF/88 prevê: "Lei complementar disporá sobre: I - finanças públicas;..."
3 Conforme artigo 146 da CF/88.
4 Apesar de não haver menção ao Distrito Federal, para este também se aplica o artigo 83, em virtude de interpretação sistemática da Constituição Federal, especialmente quanto seus aos artigos 145 e 147.
5 Comentários ao Código Tributário Nacional. Coord. Valder do Nascimento. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P. 170. No mesmo sentido Antonio José da Costa (in Comentários ao Código Tributário Nacional. v. 1. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Saraiva, 1998. P. 610.
6 Código Tributário Nacional. Anotações. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2013. P. 201.
7 No mesmo sentido Láudio Camargo Fabretti, que afirma pela não-recepção do artigo 83 do CTN pela CF/88 (in Código Tributário Comentado. 8 ed. Rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2009. P. 117.)
8 Direito Tributário Brasileiro. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973. P. 334.

Art. 84. A lei federal pode cometer aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios o encargo de arrecadar os impostos de competência da União cujo produto lhes seja distribuído no todo ou em parte.
Parágrafo único. O disposto neste artigo, aplica-se à arrecadação dos impostos de competência dos Estados, cujo produto estes venham a distribuir, no todo ou em parte, aos respectivos Municípios.

AUTOR
Demetrius

Trata o presente artigo de delegação da sujeição ativa tributária. Prevê o dispositivo que, uma vez repartido o produto de arrecadação de tributo federal, é facultado a União dele-

gar ao ente que recebeu a receita o encargo de arrecadar, e por consequência também fiscalizar e cobrar, os tributos.

A nosso ver, esta faculdade independe do artigo 84. Mesmo se não existisse a previsão acima, a doutrina é unânime em afirmar que a capacidade tributária ativa é delegável, ao contrário da competência tributária. Assim, distribuída ou não a receita de determinado tributo, pode a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Município, por meio de lei, atribuir a terceiro a sujeição tributária ativa.

A competência tributária, enquanto aptidão para instituir tributos é indelegável, em virtude da rígida repartição de competências previstas na Constituição brasileira. A União não pode, por exemplo, delegar a determinado Estado a aptidão para instituir, mesmo que por lei estadual, o Imposto sobre Grandes Fortunas. A competência para a instituição deste imposto é privativa da União.

Por outro lado, a União pode delegar a determinado Estado a tarefa de arrecadar e fiscalizar o Imposto sobre Grandes Fortunas daqueles contribuintes residentes neste Estado. Por uma questão de racionalidade, não haveria sentido em delegar a ente federado que não tem nenhum proveito econômico com o tributo. É por isso que o artigo 84 procura vincular a delegação a correspondente distribuição das receitas.

É verdade que a delegação de capacidade tributária não é usual nos impostos, sendo mais comum com relação às contribuições sociais, que quando há a dita delegação, recebem a denominação de contribuições parafiscais, fazendo referência ao fato de que são instituídas pela União mas arrecadadas e destinadas a outras entidades da administração pública indireta ou de entidades privadas de interesse público, como é o caso dos serviços nacionais da industria (SENAI), comércio (SENAC) etc.

Ao tratar do tema, não foi feliz o legislador do CTN ao prever que o sujeito ativo da obrigação tributária é a “pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento” (art. 119). Não é falsa a afirmação, mas o dispositivo deixou de considerar expressamente a possibilidade de delegação para outro, que não aquele detentor da competência. Neste aspecto, como afirmamos, a doutrina tratou de resolver. Em outras palavras, todo aquele que tem a competência tributária, também detém a capacidade ativa, mas a recíproca nem sempre é verdadeira.

Sob o aspecto formal, há controvérsias quanto ao fundamento de validade do artigo 84, pois segundo o artigo 23 da CF/88 cabe à lei complementar fixar as bases para a cooperação entre os entes da federação, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento em todo país.[1]

Entendemos, a despeito do referido comando constitucional, que a delegação da capacidade tributária é matéria de lei ordinária, e que neste aspecto o fundamento de validade desta lei ordinária é o próprio Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição de 1988 esse sim como lei complementar, conforme comentamos no artigo anterior, seja pelo artigo 146 ou pelo 163.

Aqui também registramos nosso entendimento de que há sim hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. Com isto, não desconsideramos as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal quanto a matérias que mesmo tratadas por lei complementar, são materialmente lei ordinária. Sabemos também que cada espécie legislativa tem sua competência delineada na constituição, e sempre que assim for, tanto uma espécie como a outra terá como fundamento de validade a Constituição Federal, sem intermediários.

Mesmo assim, entendemos que a lei complementar pode estabelecer temas a serem tratados em lei ordinária. Ë o caso, por exemplo, do artigo 170[2] do CTN, que regula a compensação e determina que a mesma se dará mediante o regramento da lei ordinária de cada ente tributante.

Ao contrário do artigo precedente, aqui a delegação de capacidade ativa pode se dar não apenas para o IRPF ou o IPI, mas sim para todos os impostos de competência da União e dos Estados. Estes, cuja delegação é facultada aos municípios que eventualmente receberem distribuição do produto da sua arrecadação. E mais, podem também abranger aquelas repartições de receita previstas na Constituição Federal, nos já mencionados artigos 157 e seguintes. Isto porque aqui não se trata de critérios novos de distribuição em si, mas simplesmente estabelecer quem terá a capacidade de fazer parte da obrigação tributária na qualidade de fiscalizador e arrecadador.[3]

Mais uma vez nos deparamos com a figura do convenio. Mesmo que o artigo 84 não o mencione, não haveria sentido de haver delegação de capacidade de um ente a outro sem que haja em contrapartida a destinação da respectiva receita. Ora, se assim fosse, haveria ofensa ao pacto federativo, posto que os entes tributantes tem absoluta autonomia entre si e não poderia simplesmente a União delegar por decreto tarefa a ser cumprida pelo Estado, Município ou vice-versa.

O convênio, na medida de sua natureza contratual, faz com que os entes públicos signatários deliberadamente assumam compromissos bilaterais. Entre eles a responsabilidade de exercer a fiscalização do tributo em questão também pode ser objeto de negociação e isto tudo desde que não fira a ordem pública ou legal. É bom lembrar que o CTN prevê o convênio em matéria tributária como exceção ao principio da territorialidade, ou seja, a lei de um ente pode ter vigência noutro ente, desde que ambos concordem com isso (art. 102).

Neste particular vale a clássica lição de José Souto Maior Borges, quando afirma que a

aplicação da norma tributária está sujeita a duas condicionantes, nesta ordem: 1ª a validade da norma, e; 2ª a vigência da norma válida. Esta determina onde e quando a norma válida está sujeita a aplicação.[4] Quanto ao espaço, a regra geral é que a norma pode ser aplicada a fatos ocorridos nos limites do território da entidade tributante. Porém, nos termos do CTN, esta regra é excetuada quando haja convênios entre os entes tributantes que estabeleça regra diversa entre eles.

Finalmente, não é possível deixar de mencionar a importância que a destinação das receitas tributárias vem tomando no estudo do Direito Tributário atual. No inicio dos comentários enfatizamos que os artigos 83 e 84 estão deslocados e não tratam de matéria afeita o Código. Isto é fato. Contudo, isto não significa dizer que o destino final do produto da arrecadação dos tributos não interesse ao aplicador do direito tributário.

Explicamos: O CTN em algumas passagens trata com desdém o destino dos tributos. Tal afirmação se confirma no artigo 4º do diploma, já comentado anteriormente, verbis: “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: (...) II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

Aqui é preciso separar o que seria a irrelevância das regras de distribuição das receitas, da efetiva destinação do produto da arrecadação do tributo em si considerado. A diferença é sutil, quase imperceptível numa primeira análise, mas fundamental para entendermos a questão posta.

As espécies tributárias previstas na constituição diferem entre si em virtude de sua acepção conceitual. Assim, por exemplo, podemos dizer que a taxa difere do imposto pois este decorre de fato não vinculado a uma atividade do estado e aquele tributo sempre estará vinculado a um serviço, ou exercício de poder de policia, do Estado.

Sem ingressar no tema das espécies tributárias, que é controverso, ao menos há consenso na doutrina de que as contribuições sociais, por exemplo, são sempre vinculadas a determinada despesa, ou seja, são instituídas para fazer frente a despesas determinadas, tais como as da saúde, previdência social entre outras.

Pois bem, se é assim, não pode o ente instituidor criar a Contribuição com uma finalidade e depois desviar a receita dela proveniente para despesas diversas daquela que originou sua instituição. Não estamos aqui tratando de desvios ilícitos, tais como atos de corrupção ao coisas do gênero, mas sim despesas legítimas e atendentes de interesse público, porém diversas daquelas legalmente previstas para a respectiva Contribuição.

Assim, mesmo atendendo a todas as limitações ao poder de tributar previstos na Constituição (instituída por lei, não confiscatória, igualitária, uniforme etc) o hipotético tributo

não seria inconstitucional, mas estaria inconstitucional, sempre e quando a destinação do produto da sua arrecadação não respeite aquela determinada no seu nascedouro.

Por isso, enfatizamos que: mesmo concordando com a absoluta relevância do destino do produto da arrecadação do tributo para o Direito Tributário, especialmente no que tange as contribuições sociais – na contramão da inteligência do CTN, diga-se – continuamos entendendo que os artigos 83 e 84 do CTN, ora comentados, encontram-se em desarmonia com os demais artigos em virtude de sua natureza não tributária, além do que, tratam de impostos que por definição destinam-se a atender as despesas gerais das entidades tributantes.[5]

---

[1] Prevê o parágrafo único do artigo 23 da Constituição vigente, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 53/2006.
[2] "A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública."
[3] Diversamente entende Arx Tourinho, para quem será necessária a edição de lei complementar, em virtude do comando do artigo 23 da CF/88, conforme já salientamos (in Comentários ao Código Tributário Nacional. Coord. Valder do Nascimento. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P. 172.)
[4] Obrigação Tributária (uma introdução metodológica). São Paulo: Saraiva, 1984. P. 116.
[5] Esta afirmação é reforçada pelo disposto no artigo 167 da CF/88, no seu inciso IV, que diz ser vedado: "a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária..."

Art. 85 (Distribuição do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza)

AUTOR
Nayara Tataren Sepulcri

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza

Art. 85. Serão distribuídos pela União:

I - aos Municípios da localização dos imóveis, o produto da arrecadação do imposto a que se refere o artigo 29;

II - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, o produto da arrecadação, na fonte, do imposto a que se refere o artigo 43, incidente sobre a renda das obrigações de sua dívida pública e sobre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias.

§ 1º Independentemente de ordem das autoridades superiores e sob pena de demissão, as autoridades arrecadadoras dos impostos a que se refere este artigo farão entrega, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, das importâncias recebidas, à medida que forem sendo arrecadadas, em prazo não superior a 30 (trinta) dias, a contar da data de cada recolhimento.

§ 2º A lei poderá autorizar os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a incorporar definitivamente à sua receita o produto da arrecadação do imposto a que se refere o inciso II, estipulando as obrigações acessórias a serem cumpridas por aqueles no interesse da arrecadação, pela União, do imposto a ela devido pelos titulares da renda ou dos proventos tributados.

Reminiscências do Direito Financeiro no CTN.

O artigo 85 do CTN, assim como os dois antecedentes, é uma reminiscência do Direito Financeiro positivo em um corpo normativo próprio do Direito Tributário. Mas a inserção, de certo modo, é compreensível à luz de seu contexto histórico, pois quando o Código foi idealizado (na década de 50) e entrou em vigor (na década de 60), o Direito Tributário ainda não havia se afirmado como disciplina didaticamente autônoma, sendo costumeiramente estudado pelos financistas, nas cadeiras de Direito Financeiro.

Aliás, a Constituição de 1946, que vigorava à época, reunia em um só artigo matéria de Direito Tributário – impostos de competência da União, elencados nos incisos do art. 15 – e matéria de Direito Financeiro – critérios de distribuição de receitas aos Estados e Municípios, nos parágrafos daquele artigo.[1]

Por outro lado, o assunto de que cuida este artigo 85 (distribuição de receitas do ITR e do IR sobre as rendas dos Estados e dos Municípios) não era versado pela carta de 1946, de modo que a previsão no CTN poderia suprir, nesse ponto, o silêncio constitucional.

Distribuição do produto da arrecadação do ITR.

Mas a previsão do inciso I do artigo 85, que obriga à União distribuir aos “Municípios da localização dos imóveis, o produto da arrecadação do imposto a que se refere o artigo 29 (ITR)” já nasceu velha e sem utilidade, pois, quando o CTN entrou em vigor, a norma já

havia sido inserida na Constituição então vigente por meio da EC no05 de 1961[2].

Atualmente, a distribuição do produto arrecadado com o ITR encontra-se regulada, de forma diversa, pela Constituição de 1988, motivo pelo qual acreditamos que a norma contida no inciso I não foi recepcionada pelo sistema constitucional vigente.

O que diz a Constituição atual é que pertencem aos Municípios (ou seja, não se trata de distribuição, mas sim de titularidade originária) 50% do produto da arrecadação com o ITR relativamente aos imóveis nele situados (art. 158, II). Caberá, no entanto, 100% dessas receitas aos Municípios que optarem por fiscalizar e cobrar o referido imposto (art. 158, II c/c art. 153, § 4o, inc. III).

O espírito da norma é: preserva-se a competência tributária da União para instituir o ITR, já que isto é relevante para fins de política nacional, mas garante-se que o Município seja beneficiário do produto do imposto incidente sobre as propriedades rurais nele situadas.

Distribuição do produto do IR incidente sobre rendas dos Estados e Municípios.

A previsão contida no inciso II do art. 85 do CTN também se tornou redundante em relação ao texto constitucional. A diferença é que essa redundância não se verificou em seu nascedouro, como no inciso I do mesmo artigo, mas poucos anos após a promulgação no Código Tributário. Foi a Emenda Constitucional 01/69 que trouxe norma quase idêntica, prevendo, em seus arts. 23, § 1o e 24, §2o, respectivamente para os Estados e para os Municípios, a distribuição do produto do IR incidente sobre os rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública por eles pagos, quando obrigados a reter o tributo.

Hoje, a Constituição de 1988 trata essa distribuição de forma ainda mais abrangente, dispondo, em seus arts. 157, I e 158, I, que pertencem aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios“o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem”.

Por fim, registra-se que os parágrafos 1o e 2o do art. 85 perderam a sua razão de existir com o tratamento previsto na Constituição de 1988 para as receitas do ITR e do IR, nos casos aqui referidos, pois a própria norma constitucional é clara ao dispor que pertencem aos Municípios, ou aos Estados e Municípios o produto da arrecadação, tornando desnecessários e sem sentido os mecanismos de “reforço” ao repasse ali previstos.

---

[1] Esse esquema foi reproduzido, com algumas modificações, na Constituição de 1967 e na Emenda Constitucional de 1969.

[2] Inserindo o parágrafo 9o no art. 15 da Constituição: "§ 9º O produto da arrecadação do impôsto territorial rural será entregue, na forma da lei, pela União aos Municípios onde estejam localizados os imóveis sôbre os quais incida a tributação."

Art. 90. O fator representativo do inverso da renda per capita, a que se refere o inciso II do artigo 88, será estabelecido da seguinte forma:

Inverso do índice relativo à renda per capita da entidade participante:	Fator
Até 0,0045	0,4
Acima de 0,0045 até 0,0055	0,5
Acima de 0,0055 até 0,0065	0,6
Acima de 0,0065 até 0,0075	0,7
Acima de 0,0075 até 0,0085	0,8
Acima de 0,0085 até 0,0095	0,9
Acima de 0,0095 até 0,0110	1,0
Acima de 0,0110 até 0,0130	1,2
Acima de 0,0130 até 0,0150	1,4
Acima de 0,0150 até 0,0170	1,6
Acima de 0,0170 até 0,0190	1,8
Acima de 0,0190 até 0,0220	2,0
Acima de 0,220	2,5

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, determina-se o índice relativo à renda per capita de cada entidade participante, tomando-se como 100 (cem) a renda per capita média do País.

AUTOR
Fabriccio Petreli Tarosso

O mencionado artigo 88 foi inteiramente revogado pela Lei Complementar nº 143, de 17 de julho de 2013. Tal Lei Complementar teve como escopo alterar a Lei Complementar no 62, de 28 de dezembro de 1989, a Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), bem como a Lei no 8.443, de 16 de julho de 1992 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União), no sentido de dispor sobre os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), revogando, como se vê, alguns dispositivos

do CTN, dentre os quais, o artigo 88 em tela.
A redação do Art. 88 do CTN, a qual vigorou desde o início de vigência do Código Tributário Nacional até 30/09/2013 (cf. art. 7º da L.C. 143/2013), foi a seguinte**:**

> *Critério de Distribuição do Fundo de Participação dos Estados*
> *Art. 88. O Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, a que se refere o artigo 86, será distribuído da seguinte forma:*
> *I - 5% (cinco por cento), proporcionalmente à superfície de cada entidade participante;*
> *II - 95% (noventa e cinco por cento), proporcionalmente ao coeficiente individual de participação, resultante do produto do fator representativo da população pelo fator representativo do inverso da renda per capita, de cada entidade participante, como definidos nos artigos seguintes.*
> *Parágrafo único. Para os efeitos do disposto neste artigo, consideram-se:*
> *I - a superfície territorial apurada e a população estimada, quanto à cada entidade participante, pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística;*
> *II - a renda per capita, relativa a cada entidade participante, no último ano para o qual existam estimativas efetuadas pela Fundação „Getúlio Vargas".*

O denominado Fundo de Participação é uma transferência constitucional, nos moldes do Art. 159, I, "b" da CF/88, composto de 22,5% (vinte dois vírgula cinco por cento) da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A distribuição dos recursos aos Municípios é feita de acordo o número de habitantes, sendo que são fixadas faixas populacionais, cabendo a cada uma delas um coeficiente individual.

Conforme reza o Parágrafo Único do Art. 90, para determinação do índice relativo à renda per capita de cada entidade participante, deve se tomar por base o valor de 100 (cem) a renda per capita média do País.

Art. 91. Do Fundo de Participação dos Municípios a que se refere o art. 86, serão atribuídos: (Redação dada pelo Ato Complementar nº 35, de 1967)
I - 10% (dez por cento) aos Municípios das Capitais dos Estados; (Redação dada pelo Ato Complementar nº 35, de 1967)
II - 90% (noventa por cento) aos demais Municípios do País. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 35, de 1967)
§ 1º A parcela de que trata o inciso I será distribuída proporcio-

nalmente a um coeficiente individual de participação, resultante do produto dos seguintes fatôres: (Redação dada pelo Ato Complementar nº 35, de 1967)
a) fator representativo da população, assim estabelecido: (Redação dada pelo Ato Complementar nº 35, de 1967)

Percentual da População de cada Município em relação à do conjunto das Capitais:	Fator
Até 2%	2
Mais de 2% até 5%:	
Pelos primeiros 2%	2
Cada 0,5% ou fração excedente, mais	0,5
Mais de 5%	5

b) Fator representativo do inverso da renda per capita do respectivo Estado, de conformidade com o disposto no art. 90. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 35, de 1967)
§ 2º - A distribuição da parcela a que se refere o item II deste artigo, deduzido o percentual referido no artigo 3º do Decreto-lei que estabelece a redação deste parágrafo, far-se-á atribuindo-se a cada Município um coeficiente individual de participação determinado na forma seguinte: (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.881, de 1981). (Vide Lei Complementar nº 91, de 1997)

Categoria do Município, segundo seu número de habitantes	Coeficiente
a) Até 16.980	
Pelos primeiros 10.188	0,6
Para cada 3.396, ou fração excedente, mais	0,2
b) Acima de 16.980 até 50.940	
Pelos primeiros 16.980	1,0
Para cada 6.792 ou fração excedente, mais	0,2
c) Acima de 50.940 até 101,880	

Para cada 10.188 ou fração excedente, mais	0,2
d) Acima de 101.880 até 156.216	
e) Acima de 156.216	4,0

§ 3º Para os efeitos deste artigo, consideram-se os municípios regularmente instalados, fazendo-se a revisão das quotas anualmente, a partir de 1989, com base em dados oficiais de população produzidos pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. (Redação dada pela Lei Complementar nº 59, de 1988)

AUTOR
Fabriccio Petreli Tarosso

Como se pode notar, o critério preponderante adotado para o rateio é o populacional, beneficiando pequenos Município em detrimento dos maiores.

De acordo com o art. 91, no que tange ao Fundo de Participação dos Municípios, serão atribuídos 10% (dez por cento) aos Municípios das Capitais dos Estados, sendo que será distribuída proporcionalmente a um coeficiente individual de participação, resultante do produto dos fatores indicados na tabela constante da alínea „a“desse artigo.

Art. 92. O Tribunal de Contas da União comunicará ao Banco do Brasil S.A., conforme os prazos a seguir especificados, os coeficientes individuais de participação nos fundos previstos no art. 159, inciso I, alíneas “a”, “b” e “d”, da Constituição Federal que prevalecerão no exercício subsequente: (Redação dada pela Lei Complementar nº 143, de 2013) (Produção de efeito) (Vide Lei Complementar nº 143, de 2013)

I - até o último dia útil do mês de março de cada exercício finan-

ceiro, para cada Estado e para o Distrito Federal; (Incluído pela Lei Complementar nº 143, de 2013) (Produção de efeito)

II - até o último dia útil de cada exercício financeiro, para cada Município. (Incluído pela Lei Complementar nº 143, de 2013) (Produção de efeito)

Parágrafo único. Far-se-á nova comunicação sempre que houver, transcorrido o prazo fixado no inciso I do caput, a criação de novo Estado a ser implantado no exercício subsequente. (Incluído pela Lei Complementar nº 143, de 2013) (Produção de efeito)

AUTOR
Fabriccio Petreli Tarosso

Concessão irregular de benefícios fiscais pelos Estados e os efeitos no repasse do Fundo de Participação.

A Lei Complementar nº 24, de 07.01.1975, a qual dispõe sobre os convênios para concessão de isenções do ICMS, diz em seu art. 8º:

> Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:
> I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;
> II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal. (destacado)

Como se nota, a referida LC nº 24/75, possibilita, como sanção, o não repasse

> ao FPE no caso dos entes Federados concederem benefícios do ICMS sem observância na mencionada LC, dentre outros, a aprovação, via CONFAZ, dos pretendidos benefícios.

Vale citar que há outras possibilidades pelas quais os Estados (e, nesse caso, também os Municípios) podem ter o repasse dos seus fundos de participação sustado. Nesse particular, vide RESOLUÇÃO Nº 115, DE 29 DE JUNHO DE 2010 do CNJ (Conselho Nacional de Justiça), a qual dispõe sobre a Gestão de Precatórios no âmbito do Poder Judiciário, cuja SEÇÃO XIV, que trata do SEQUESTRO E RETENÇÃO DE VALORES, reza, em seu artigo 34, caput:

> Art. 34. No caso de não liberação tempestiva dos recursos de que tratam o inciso II do § 1º e os §§ 2º e 6º do artigo 97 do ADCT, o Presidente do Tribunal, conforme previsto no inciso V do § 10 do referido artigo, fará constar tal fato no CEDIN, mantido pelo Conselho Nacional de Justiça, que determinará à Secretaria do Tesouro Nacional a retenção dos repasses relativos ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e ao Fundo de Participação dos Municípios e indicará as contas especiais respectivas para o depósito dos valores retidos.

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

AUTOR

José Julberto Meira Júnior

COMENTÁRIOS:

Ao buscarmos a compreensão exata da expressão "legislação tributária", nos moldes descritos no mesmo CTN, que, em seu artigo 2º, ao tratar do sistema tributário nacional, na redação da Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, refere-se ao conjunto de leis complementares, resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

Atualmente, buscando respaldo no texto constitucional vigente, de forma pontual, além do próprio texto constitucional (arts. 145 ao 162)[1] como base deste arcabouço jurídico tributário, a possibilidade, a partir do processo legislativo descrito no seu artigo 59, a elaboração de emendas à Constituição (art. 60), leis complementares[2] (arts. 69 e 146), leis ordinárias (arts. 61 a 67), leis delegadas (art. 68), medidas provisórias (art. 62), decretos legislativos (art. 62, §§ 3º e 11) e resoluções (art. 68, §§ 2º e 3º, art. 155, § 2º, IV e V).

É bom que se frise, aliás, que o conceito de legislação tributária, pela sua própria natureza, é genérico (sentido amplo no entender de alguns autores) e, além dos citados acima, admite no contexto de normas complementares, inúmeros outros, como Decretos, Portarias, Instruções dos órgãos fazendários (como as instruções da Secretaria de Fazenda do Paraná), os Comunicados CAT de São Paulo, Atos Administrativos formais, Circulares, Ordens de Serviço, dentre outros, desde que versem, como descrito no referido artigo 96, no seu todo, ou em parte, de matéria tributária.

Aqui fica evidente a necessidade de observância de regras bem claras de competência e atribuição do ente para expedi-las, bem como da finalidade da referida norma, que jamais poderá exacerbar a sua finalidade constitucional e legal, sob pena de invasão de competência e de conseqüente nulidade, até porque não se pode confundir a generalidade da expressão com o conceito específico de Lei Tributária (no sentido estrito ou cerrado como utilizado por alguns autores) e descrito nos artigos 5º, II (Princípio Constitucional da Legalidade) e 150, I[3] da Constituição Federal (Princípio Constitucional da Legalidade Tributária).

É nesse sentido que o Prof. Hugo de Brito Machado[4] entende que o disposto no artigo 96 do CTN não tem o sentido de restringir o conceito de legislação tributária, mas de mostrar sua amplitude quando comparado com o conceito específico de lei tributária.

O referido artigo está, na linguagem do Prof. Sérgio Pinto Martins[5], a indicar algumas fontes (fontes heterônomas) do Direito Tributário, que versem no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a ele pertinentes. As demais fontes (ditas autônomas) são as elaboradas pelos próprios interessados, como é o caso dos usos e costumes, contratos, respostas ao setor consultivo, decisões de órgão singular ou coletivo, etc (art. 100 do CTN).

É conveniente observar que, em função da questão de competência decorrente dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal, teremos normas desta natureza nas três esferas de poder, observando-se, notadamente as leis de competência federal, que regulamentam tributos federais não poderem ser confundidas como leis federais de âmbito nacional, que podem regulamentar as três esferas de poder conforme o tributo envolvido.[6]

---

[1] Também encontramos dispositivos específicos no texto constitucional que não estão

necessariamente distribuídos no Capítulo do Sistema Tributário Nacional e que influenciam a tributação, como por exemplo: o Capítulo da Seguridade Social (art. 194 e seguintes), a disposição sobre Lei Complementar em matéria tributária (art. 146), o que inclui o "adequado tratamento ao ato cooperativo" (sem defini-lo pontualmente, diga-se de passagem!), ou ainda o tratamento privilegiado à microempresa e à empresa de pequeno porte, dentre outros artigos.

[2] Segundo o Parágrafo único do referido artigo 59, cabe a uma Lei complementar dispor sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. Isto, atualmente, além das regras da Lei de Introdução ao Código Civil, é tratado pela Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998 (regulamentada pelo Decreto Federal 4.176, de 28 de março de 2002).

[3] Súmula 160 STJ "É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária."

[4] Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. 7ª ed. Rio de Janeiro. Ed. Forense, 1995, p. 54.

[5] Sérgio Pinto Martins. Manual de Direito Tributário. 10ª ed. São Paulo. Ed. Atlas, 2011, p. 26.

[6] A Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 2006, que, em atendimento à regra do artigo 146 da Constituição Federal, regulamenta o ICMS para as 27 Unidades da Federação indistintamente, ou a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, regulamenta o ISS para todos os municípios brasileiros, ou ainda, a própria Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, que ao instituir o denominado Código Tributário Nacional, regulamenta as três esferas de poder, sendo reconhecida materialmente com o "status" de Lei Complementar de âmbito nacional.

Art. 97. Somente a lei[1] pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;[2]
II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21[3], 26[4], 39[5], 57[6] e 65[7] ;[8]
III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52[9], e do seu sujeito passivo;
IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21[10], 26[11], 39[12], 57[13] e 65[14];
V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões

contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.[15]
§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.[16]
§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.
§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.[17]

AUTOR
José Julberto Meira Júnior

COMENTÁRIOS:

O princípio da legalidade aqui descrito é o mesmo decorrente do descrito, de forma genérica, no artigo 5, II da Constituição Federal. Este princípio, esclarece SÉRGIO PINTO MARTINS[18] , "que não haverá tributo sem a prévia determinação legal (nullum tributum sine praevia lege) ou no taxation without representation, dos ingleses, enfim, o direito dos contribuintes consentirem – só eles – pelo voto e seus representantes eleitos, na declaração ou majoração de tributos." A base do direito tributário é o principio da legalidade. Este princípio significa que o tributo só pode ser criado e majorado por lei, na forma do art. 150, I, de nossa Constituição Federal.

Nesta mesma linha de raciocínio, é constitucional a criação de tributo por intermédio de medida provisória, uma vez que a mesma tem força de lei, significando dizer que um tributo Frise-se que o texto constitucional atribui competências aos entes tributantes, que a lei complementar estabelecer os limites, mas quem, de fato, institui o tributo é a lei (ou a Medida Provisória in casu).

Lembramos que a Medida Provisória tem dois requisitos de validade: a relevância e a ur-

gência, mas a MP não pode invadir a reserva de lei complementar estabelecida no artigo 146 do nosso texto constitucional.

No entanto, o princípio da legalidade não é absoluto, sendo mitigado em alguns casos, sobretudo no tocante à alteração de alíquotas e bases de cálculo. Assim, existem algumas exceções que serão tratadas a seguir:

Primeira exceção: art. 153, § 1º, CRFB. Impostos extrafiscais da União: II, IE, IPI, IOF: eles podem ter a alíquota livremente alterada por ato do poder executivo.
Trata-se de alíquota, não de base de calculo, nem fato gerador e a alteração pode ser dar por qualquer ato do poder executivo, na forma do art. 153, § 1º da CRFB.

Segunda exceção: art. 177, § 4º, I, "b", CRFB. Diz que a CIDE combustíveis pode ter sua alíquota reduzida ou restabelecida também por ato do poder executivo. Se a lei prevê uma alíquota de 30%, o ato do poder executivo pode reduzir para 10%. Pode chegar a 35%? Não. A alíquota pode ser restabelecida é até o limite previsto em lei.

Terceira exceção: art. 155, § 2º, IV, CRFB. O ICMS tem a sua alíquota para as operações interestaduais fixada por resolução do senado. Não pode ser fixada por lei, só por resolução. Tal medida tem como objetivo impedir a guerra fiscal.

Quarta exceção: art. 155, § 4º, IV, CRFB. ICMS monofásico incidente sobre combustíveis. Tal ICMS terá sua alíquota determinada pelo convênio, que é o momento em que ocorre a deliberação dos estados.

Quinta exceção: art. 97, § 2º, CTN. A atualização da base de cálculo do tributo dentro dos índices oficias de correção não há necessidade de lei por não caracterizar majoração do tributo. Portanto, pode o prefeito por decreto atualizar a base de cálculo do tributo, sem que seja violado o princípio da legalidade.

Sexta exceção: O art. 160 CTN prevê que a determinação do prazo para pagamento do tributo não carece de lei, de modo que o chefe do poder executivo pode alterar o prazo para pagamento do tributo por decreto, por exemplo. O art. 160 trata da legislação tributária, que é mais abrangente que a lei.
Sétima exceção: Conforme previsto no art. 113, § 2º do CTN, a determinação de obrigações acessórias não precisa de lei, tendo em vista que basta que esteja prevista na legislação tributária, que é regulada pelo art. 96 do CTN. No entanto, insta destacar que apesar da obrigação acessória estar prevista na legislação tributária, a multa pelo seu descumprimento tem que estar prevista em lei, na forma do art. 97, V do CTN.

Acerca da chamada reserva legal, temos:

"Tributário. ICMS. Exigência antecipada. Mercadorias procedentes de outros Estados. Pauta fiscal. Substituição tributária. A definição do fato gerador e do sujeito passivo da obrigação tributária e da base de cálculo do imposto está sujeita ao princípio da reserva legal, não podendo a lei cometê-la ao regulamento (CTN, art. 97). No caso, trata-se de substituição tributária anômala, porquanto, além de não resultar de lei, sujeita as mercadorias indicadas em ato específico do Secretário da Fazenda, quando procedentes de outros Estados, ao pagamento antecipado do ICMS sobre as saídas a serem promovidas no território cearense. Recurso ordinário conhecido e provido. Decisão unânime" (STJ, 2 Turma. ROMS 4291/CE, Proc. 94/0010518-5,. Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro. J. 07.11.1996. DJU de 25.11.1996, p. 46.171).
"Constitucional. Lei Complementar em matéria tributária. Fato gerador. A definição do fato gerador de imposto nãobprevisto no regime constitucional anterior depende, no atual, de lei complementar (CF, art. 146, III, a); enquanto não for editada, vige regra provisória que autoriza 'as leis necessárias a aplicação do sistema tributário nacional' (ADCT, art. 34, § 3º). Embargos de declaração rejeitados. Decisão unânime" (STJ, 2º Turma, EDROMS 6462/SP, Proc. 950063639-5, rel. Min. Ari Pargendler j. 03.06.1996, DJU de 24.06.1996, p. 22.745).

---

[1] A referência natural ao texto constitucional aos artigos 5, II e 150, incisos I e III, "b".
[2] Súmula STJ 185: "Nos depósitos judiciais, não incide o Imposto Sobre Operações Financeiras."
[3] Diz respeito à alíquota e à base de cálculo do Imposto de Importação;
[4] Diz respeito à alíquota e à base de cálculo do Imposto de Exportação;
[5] Diz respeito a alíquota do ITBI;
[6] Este artigo, que foi revogado pelo Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968, dizia respeito à alíquota do antigo ICM.
[7] Diz respeito à alíquota e à base de cálculo do IOF.
[8] Súmula STJ 95: "A redução da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados ou do Imposto de Importação não implica redução do ICMS."
[9] Este artigo, que foi revogado pelo Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968, dizia ao antigo ICM.
[10] Diz respeito à alíquota e à base de cálculo do Imposto de Importação;
[11] Diz respeito à alíquota e à base de cálculo do Imposto de Exportação;
[12] Diz respeito a alíquota do ITBI;
[13] Este artigo, que foi revogado pelo Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968, dizia respeito a alíquota do antigo ICM.
[14] Diz respeito à alíquota e à base de cálculo do IOF.
[15] Ver artigos 139 a 141, 151 a 155, 156 a 174 e 175 a 182, todos do CTN.

[16] Súmula STJ 160: "É defeso ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária."
[17] Súmula STF 667: "Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa."
[18] MRTINS, Sérgio Pinto. Manual de Direito Tributário. São Paulo: 2010, edição 10. P. 63.

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

AUTOR
José Julberto Meira Júnior

COMENTÁRIOS:

Ao utilizar-se a expressão tratados e convenções internacionais o Código admite outras denominações como os convênios, protocolos, ajustes, acordos, declarações, guardados os mesmos cuidados aqui descritos.

Nossos tribunais reconhecem este entendimento como se vê abaixo pelas súmulas já produzidas ao longo dos anos e que pacificam o tema:

Súmula nº 139 TFR - 16-08-1983 - DJ DATA:28-08-83

"Mercadoria estrangeira importada de países signatários do GATT ou do tratado de montevidéu, para a zona franca de manaus, esta isenta do pagamento do adicional ao frete para renovação da marinha mercante - AFRMM."
Súmula 20 STJ: "A MERCADORIA IMPORTADA DE PAIS SIGNATARIO DO GATT E ISENTA DO ICM, QUANDO CONTEMPLADO COM ESSE FAVOR O SIMILAR NACIONAL."

Súmula 71 STJ: "O BACALHAU IMPORTADO DE PAIS SIGNATARIO DO GATT É ISENTO DO ICM."

Súmula 87 STF: "SOMENTE NO QUE NÃO COLIDIREM COM A LEI 3244, DE 14/8/1957, SÃO APLICÁVEIS ACORDOS TARIFÁRIOS ANTERIORES."

Súmula 88 STF: "É VÁLIDA A MAJORAÇÃO DA TARIFA ALFANDEGÁRIA, RESULTANTE DA LEI 3244, DE 14/8/1957, QUE MODIFICOU O ACORDO GERAL

SOBRE TARIFAS ADUANEIRAS E COMÉRCIO (GATT), APROVADO PELA LEI 313, DE 30/7/1948."

Súmula 89 STF: "ESTÃO ISENTAS DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO FRUTAS IMPORTADAS DA ARGENTINA, DO CHILE, DA ESPANHA E DE PORTUGAL, ENQUANTO VIGENTES OS RESPECTIVOS ACORDOS COMERCIAIS."

Súmula 575 STF: "À MERCADORIA IMPORTADA DE PAÍS SIGNATÁRIO DO (GATT), OU MEMBRO DA (ALALC), ESTENDE-SE A ISENÇÃO DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS CONCEDIDA A SIMILAR NACIONAL."

Para tais efeitos, à luz do contido no artigo 84, VIII do nosso texto constitucional, compete à presidência da república, ad referendum do Congresso Nacional, celebrar tratados, convenções e atos internacionais.

Segundo a doutrina vigente, há aqui o conceito de especialidade desses acordos, de forma que os tratados internacionais devam se interpretados como "lei especial" aplicáveis em detrimento das normas gerais.

Nesse sentido é a redação do art. 85 da lei 8.212/91:

"Lei 8.212/91, Art. 85-A. Os tratados, convenções e outros acordos internacionais de que Estado estrangeiro ou organismo internacional e o Brasil sejam partes, e que versem sobre matéria previdenciária, serão interpretados como lei especial. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999)."

Segundo entendimento do STF, tais tratados possuem posição hierárquica idêntica à de lei ordinária, não podendo, por isso, disciplinar matéria reservada à lei complementar, notadamente porque, dentro de nosso ordenamento, cabe a esta última o detalhamento do texto constitucional.[1]

Ou seja, para tanto, justifica-se a imposição de quórum mais qualificado do que o aplicado para as ditas leis ordinárias.

Neste sentido, no STJ, o Recurso Especial REsp 1143398 PR 2009/0106481-6 (STJ) Data de publicação: 24/09/2010:

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211 /STJ. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES PRESTADOS À ITAIPU BINACIONAL. ICMS. ISENÇÃO PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL. NÃO-OCORRÊNCIA. 1. Controverte-se a respeito da constituição de crédito tributário contra Brasil Telecom S/A, decorrente do inadimplemento de ICMS

incidente sobre serviços de telecomunicações prestados à Itaipu Binacional. 2. A tese defendida pelas recorrentes é a de que o art. XII do Tratado Internacional que resultou na criação da empresa binacional prevê isenção de impostos, taxas e empréstimos compulsórios. A prestadora de serviços de telefonia alega, ainda, violação do art. 98 do CTN . 3 . O Tribunal a quo julgou improcedente o pedido, com base exclusivamente no fundamento de que a isenção foi concedida à Itaipu Binacional, não atingindo a prestadora de serviços de telecomunicações. 4. É inadmissível Recurso Especial quanto a questão (art. 98 do CTN) que, a despeito da oposição de Embargos Declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal de origem. Incidência da Súmula 211 /STJ. 5. O art. XII do Tratado Internacional prescreve que a República Federativa do Brasil e a República do Paraguai não aplicarão impostos, taxas e empréstimos compulsórios, de qualquer natureza: a) à Itaipu e aos serviços de eletricidade por ela prestados; b) sobre materiais e equipamentos que a Itaipu adquira em qualquer dos dois países ou importe de um terceiro país, para utilizá-los nos trabalhos de construção da central elétrica, seus acessórios e obras complementares; c) que incidam sobre operações referentes a estes materiais e equipamentos acima referidos, nas quais a Itaipu seja parte; d) sobre os lucros da Itaipu ou pagamentos e remessas por ela efetuados a qualquer pessoa física ou jurídica, sempre que os pagamentos de tais impostos, taxas e empréstimos compulsórios sejam de responsabilidade legal da Itaipu. 6. A isenção prevista no Tratado Internacional tem por objetivo beneficiar... "

Quanto a questão da revogabilidade, segundo entendimento do Professor Hugo de Brito Machado[2], é evidente que os tratados não revogam literalmente a lei interna pelo simples fato de existirem, mas apenas prevalecem sobre a legislação interna em caso de incompatibilidade, sejam elas anteriores ou posteriores ao acordo.

A parte final do referido artigo 98 encontra-se o fundamento, segundo algumas correntes, para a alegação de que os tratados internacionais em matéria tributária seriam hierarquicamente superiores à legislação interna. Essa, porém, não é a posição majoritária na doutrina na medida em que não se entende haver hierarquia entre tratado e lei interna.

O STJ entende que a parte final do art. 98 só se aplica para os tratados de natureza contratual, que versam sobre assuntos específicos, dos quais decorram direitos e garantias individuais. Nessa hipótese, a lei posterior não poderia prejudicar o ato jurídico perfeito e os direitos adquiridos. Por outro lado, não se aplicaria para os tratados de natureza normativa que tenham estabelecido regras gerais relativas a determinados temas.
Isso significaria usurpar do Poder Legislativo o poder de legislar sobre temas objeto de tratados, exceto aqueles já denunciados.

[1] Ver artigo 97 do CTN.
[2] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, cit. PP. 58-59.

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

AUTOR
José Julberto Meira Júnior

COMENTÁRIOS:

Para Hugo de Brito Machado[1], as expressões Decreto e regulamento podem ser consideradas sinônimas. Segundo ele, "o decreto é ato do Chefe do Poder Executivo, enquanto que o regulamento é ato a este encaminhado pelo Ministro de Estado da área respectiva, no caso de tributação, pelo Ministro da Fazenda, e aprovado por Decreto. Na prática a diferença é apenas de forma."

Neste mesmo sentido sugere-se a pesquisa do texto do Professor Roque Antonio Carrazza[2], que versa sobre a função do Regulamento no Direito Tributário brasileiro, denotando-se que o papel do Decreto, até pela limitação de sua função e em respeito ao princípio da legalidade, em matéria tributária, não é criar normas, mas limitar-se a regular as já existentes. Extrapolar sua função seria evidente invasão de competência da norma, esbarrando no contexto da já comentada hierarquia das normas e no clássico desenho de Hans Kelsen.

O artigo 99, por sua vez, tem a função de tornar explicita a norma, favorecendo inclusive a interpretação do exegeta da lei, não lhe cabendo função inovadora que não esteja submetida no contexto da lei criadora e dentro dos seus estritos limites.
Segundo Hely Lopes Meirelles,[3] ao explicar a lei, o decreto deve fazê-lo com o seguro propósito de facilitar a sua execução, "aclarando seus mandamentos, e orientando a sua aplicação."

Nesta linha de raciocínio e com esta finalidade, de facilitar a compreensão da lei, sem inovar, é que a Lei Complementar 85, de 26 de fevereiro de 1998, estabeleceu normas (pouco ou nada observadas pelos nossos legisladores pátrios) no sentido de orientar a elabora-

ção, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, estabelecendo normas para a consolidação dos atos normativos que menciona.[4]

Exemplos de exorbitância de função regulamentar do decreto podem ser observados nas jurisprudências abaixo:

> "TRF-3 - APELAÇÃO CÍVEL AMS 7224 SP 0007224-07.2008.4.03.6105 (TRF-3)
> Data de publicação: 20/06/2013
> Ementa: TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - LEI Nº 10.833 /03 - PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE COLETIVO - FRETAMENTO - INAPLICABILIDADE - ATO DECLARATÓRIO Nº 23/08 - REVIGAÇÃO. 1. MP nº 66/02, convertida na Lei nº 10.637 /02, e a MP nº 135/03, convertida na Lei nº 10.833 /03, dispuseram sobre a não-cumulatividade do PIS e da COFINS mediante o seu recolhimento por substituição tributária. 2. Todavia os arts. 10 , XII e 15 , V da Lei nº 10.833 /03, com alterações veiculadas pelas Leis nºs 10.865 /04 e 11.196 /05, excepcionaram da regra da não-cumulatividade as pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros, as quais permanecem sujeitas às normas da legislação anterior. 3. Os atos normativos expedidos por autoridades administrativas têm por função regulamentar leis, decretos, tratados e convenções internacionais, na precisa dicção do art. 100 do CTN , não podendo modificar, suspender, alterar, suprimir ou revogar disposição legal ou tampouco inovar. 4. O Ato Declaratório Interpretativo nº 23/2008, ao submeter as prestadoras de serviços de transporte rodoviário coletivo, sob a forma de fretamento, ao regime de incidência não-cumulativa das contribuições ao PIS e a COFINS, violou os princípios da legalidade e da hierarquia das leis. 5. Editado o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 27/2008 restou revogado o Ato Declaratório Interpretativo nº 23/2008."

> "TRF-3 - APELAÇÃO CÍVEL AMS 6475 SP 0006475-72.2008.4.03.6110 (TRF-3)
> Data de publicação: 20/06/2013
>
> Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - AGRAVO RETIDO - PREJUDICADO - PIS E COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - LEI Nº 10.833 /03 - PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE COLETIVO - FRETAMENTO - INAPLICABILIDADE - ATO DECLARATÓRIO Nº 23/08 - REVIGAÇÃO. 1. A matéria ventilada no agravo retido se confunde com a deduzida na apelação. Recurso prejudicado. 2. MP nº 66/02, convertida na Lei nº 10.637 /02, e a MP nº 135/03, convertida na Lei nº 10.833 /03, dispuseram sobre a não-cumulatividade do PIS e da COFINS mediante o seu recolhimento por substituição tributária. 3. Todavia os

arts. 10 , XII e 15 , V da Lei nº 10.833 /03, com alterações veiculadas pelas Leis nºs 10.865 /04 e 11.196 /05, excepcionaram da regra da não-cumulatividade as pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros, as quais permanecem sujeitas às normas da legislação anterior. 4. Os atos normativos expedidos por autoridades administrativas têm por função regulamentar leis, decretos, tratados e convenções internacionais, na precisa dicção do art. 100 do CTN , não podendo modificar, suspender, alterar, suprimir ou revogar disposição legal ou tampouco inovar. 5. O Ato Declaratório Interpretativo nº 23/2008, ao submeter as prestadoras de serviços de transporte rodoviário coletivo, sob a forma de fretamento, ao regime de incidência não-cumulativa das contribuições ao PIS e a COFINS, violou os princípios da legalidade e da hierarquia das leis. 6. Editado o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 27/2008 restou revogado o Ato Declaratório Interpretativo nº 23/2008."

---

[1] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, cit. P. 59.

[2] CARRAZZA, Roque Antonio. O Regulamento no Direito Tributário brasileiro: São Paulo, Revista dos Tribunais, 1981.

[3] MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 13ª ed., RT, São Paulo, cit. p. 139.

[4] A referida Lei encontra-se regulamentada pelo Decreto 4.176, de 28 de março de 2002.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste ar-

tigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

AUTOR
José Julberto Meira Júnior

COMENTÁRIOS:

O artigo 100 do CTN enumera as normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos.

No contexto de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas estão normas editadas pelos servidores da administração tributária que visam a detalhar a aplicação das normas que complementam, tais como Resoluções, Portarias, Instruções, Atos Administrativos, Normas de Procedimento, etc.

A atividade administrativa tributaria é exercida dentro do Poder Executivo, dentro da natural hierarquia funcional e, principalmente, nos limites legais da atribuição de cada órgão, não podendo, apesar do detalhamento destas normas, jamais contraria o texto editado pelo executivo no contexto do decreto.

Quanto as decisões de órgãos coletivos e singulares de jurisdição administrativa a quem a lei atribua a eficácia normativa podemos encontrar as respostas de consultas oficiais dos órgãos consultivos do Poder Público, desde que lhe seja atribuído caráter geral em situações análogas.

A Constituição Federal prevê a aplicação dos princípios do contraditório e da ampla defesa tanto aos processos judiciais quanto aos administrativos. Como conseqüência, é obrigatória aos entes administrativos a criação de um órgão administrativo ao qual os contribuintes e responsáveis possam direcionar sua impugnações quando entenderem ser indevida qualquer imposição da administração tributária.
É fundamental ressaltar que a regra é que as decisões proferidas pelos ditos “órgãos de jurisdição administrativa” não integram a legislação tributária. Assim, as decisões proferidas só têm efeito para aquele contribuinte que interpôs a impugnação, o mesmo acontecendo nas respostas de Consulta quando a legislação não dispuser o conhecido efeito “erga omnes”.

Desta forma, só existe a eficácia normativa das decisões dos órgãos de jurisdição administrativa quando a lei expressamente conferir esse efeito a tais decisões.

Quanto ao uso das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, como descrito no inciso III do artigo 100, temos a evidente aplicação de usos e costumes como descrito no Direito Consuetudinário, observando-se no entanto, em respeito ao princípio da legalidade estrita do Direito Tributário, neste caso, uma interpretação restritiva de tais situações.

Ao falar em "praticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas", o legislador abriu espaço para a utilização dos usos e costumes como normas complementares em matéria tributária.

Isto não significa generalização e tampouco inovação em matéria sujeita a reserva legal, não significando que tais situações possam revogar leis e dispensa de exigência de obrigação principal, sendo, quase sempre, aplicável em casos que envolvam obrigações acessórias.

No parágrafo único do art. 100, o legislador do CTN impediu, inclusive, a aplicação de correção monetária nesses casos.

É importante alertar que nada impede a mudança da interpretação que a administração tributaria dá a lei.

Na prática, o entendimento inviabiliza a punição dos contribuintes que, segundo as práticas administrativas, cometeram atos que, em tese, configurariam descumprimento da legislação tributária, tendo-se como fundamento a isonomia.

O CTN não estabeleceu qualquer critério para se determinar o momento em que uma prática pode ser considerada como reiterada pela autoridade administrativa, devendo-se adotar a melhor e indiscutível interpretação que conduza a uma conclusão de efetividade de tais práticas. Assim, segundo o Professor Hugo de Brito Machado[1], "se a autoridade administrativa interpreta a lei em determinado sentido, e assim aplicam reiteradamente, essa prática constitui norma complementar da lei."

Quanto aos Convênios que entre si venham a celebrar a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podemos observar a vinculação restrita aos órgãos que lhe dão vida. Assim, os convênios oriundos do CONFAZ dizem respeito apenas aos Estados e ao Distrito Federal, mas os Ajustes Sinief (que tratam, dentre outros assuntos, de documentário fiscal, CFOPs, etc) tem validade para os Estados, DF e União (no que concerne ao IPI). Já o Comitê Gestor que administra o Simples tem aplicabilidade para os três entes tributantes. Os convênios aqui previstos são aqueles que se destinam a mútua colaboração entre os

entes tributantes para a administração dos respectivos tributos, dispondo, por exemplo, sobre permuta de informações sigilosas (CTN, art. 199), ou extraterritorialidade de legislação tributaria (CTN, art. 102), ou sobre regras de uniformização de procedimentos e entendimentos.

No que concerne ao ICMS, alguns convênios tem previsão constitucional, sendo, portanto, normas primárias, de hierarquia legal, não podendo ser classificados como atos meramente “complementares”.

Seguem essa linha os convênios que autorizam a concessão ou revogação de isenções e demais benefícios fiscais (CF, art. 155, § 2º, XII, g), em atendimento expresso da regra derivada da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975[2], ou os que fixam alíquotas aplicáveis aos combustíveis e lubrificantes definidos em lei complementar como sujeitos a incidência do ICMS[3], em etapa única (CF, art. 155, § 4º, IV) e os que fixam, entre outras, as regras destinadas a apuração e a destinação do ICMS incidente sobre esses mesmos combustíveis e lubrificantes (CF, art. 155, § 5º).

Tais convênios estaduais, em respeito à competência tributária dos Estados em instituir o ICMS devem ser juridicizados (incorporados ao ordenamento jurídico estadual), pois ao assinar tal acordo os Estados não perdem a sua competência originária.

Da mesma forma, havendo outros entes que assinem acordos dessa natureza, por força da mesma competência, deverão incorporá-los ao seu ordenamento sob pena, em não o fazendo, de vermos questionada a validade e a eficácia dos mesmos quando da sua aplicabilidade.

Ainda sobre as normas complementares e o parágrafo único do referido artigo 100, o Professor Hugo de Brito Machado[4] assim entendeu:

> *“... evidentemente não podem modificar as leis, nem os decretos e regulamentos. Por isso não asseguram ao contribuinte o direito de não pagar um tributo que seja efetivamente devido, nos termos da lei. Mas se o não-pagamento se deveu à observância de uma norma complementar, o contribuinte fica a salvo de penalidades, bem como da cobrança de juros moratórios e correção monetária. O parágrafo único do art. 100 do CTN assim determina. Não seria justo punir o contribuinte que se conduziu de acordo com a norma, embora ilegal, editada pela própria Administração Tributária.”*

A aplicação da regra do parágrafo único do artigo 100 pressupõe a sua compatibilização com a regra do artigo 146 do mesmo CTN (lançamento), observando-se que se a modificação da norma complementar representar mudança de critério jurídico, tal fato só poderá

valer para o futuro, não se prestando à revisão do lançamento, em respeito ao princípio da anterioridade.

---

[1] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, cit. p. 61.
[2] Neste sentido o artigo 176 do CTN.
[3] Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).
[4] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, cit. p. 61.

Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.

AUTOR
José Julberto Meira Júnior

COMENTÁRIOS:

As regras sobre vigência das normas se encontram na denominada Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (antiga Lei de Introdução ao Código Civil – LICC - Decreto-lei 4.657, de 04 de setembro de 1942).[1]

A LICC é, portanto, plenamente aplicável ao direito tributário, salvo a existência de dispositivo legal especifica deste ramo do direito, uma vez que um dos critérios para a solução do conflito aparente entre normas é justamente o da especialidade, sendo conhecido o ditado que afirma que a lei especial derroga a lei geral.

Salvo disposição contrária, segundo o artigo 1º da referida LICC, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada, observando-se no contexto tributário as regras específicas descritas neste capítulo, como aliás descrito no referido artigo 101.[2]

Na análise deste artigo, além dos dispositivos aplicáveis à Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (antiga LICC acima citada) recomenda-se a observância da Lei Complementar nº 85, de 26 de fevereiro de 1998, uma vez que a mesma versa sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona.[3]

Como se vê, alem de expressamente acolher o principio da especialidade como mecanismo de solução dos conflitos aparentes de normas, o CTN trata da vigência da legislação tributaria em dois âmbitos, o especial e o temporal.

Frise-se, no entanto que não há como se confundir conceitos de vigência da lei tributária com a sua eficácia (como descrito no artigo 100 ao se tratar de vigência e validade de Convênios sem a sua integração ao ordenamento jurídico interno).

É vigente a lei no instante em que a mesma é publicada após o devido processo legislativo, o que não significa que a mesma tenha aplicabilidade imediata, ou como já dito, tenha a sua eficácia plena reconhecida.

Trata-se de dispositivo que indiretamente também conduz ao princípio constitucional da irretroatividade (vigência temporal) e, ao mesmo tempo, trata de competências como descrito, respectivamente, na área tributária, nos artigos 153 (União), 155 (Estados e DF) e 156 (Municípios e DF) de nosso texto constitucional.

A regra fundamental aqui é a territorialidade, ou seja, o local da incidência do fato juridicamente tributado.

Cada ente federado possui um território claramente demarcado. As normas expedidas por um ente só tem vigência dentro do seu respectivo território.

Assim, as normas expedidas pela União tem vigência e aplicação em todo território nacional. As normas editadas pelo Estados do Espírito Santo tem vigência e aplicação tão-somente nesse Estado. Já as normas editadas pelo Município tem vigência e aplicação apenas dentro do território de respectivo Município.

O texto constitucional, para evitar invasões de competências entre os entes federados, delimitou o espectro tributário nos já comentados artigos 153, 155 e 156, atribuindo ao artigo 146 da Constituição Federal, a tarefa de Lei Complementar, além de estabelecer regras gerais de tributação (Incidência, Fato Gerador, Base de Cálculo, Sujeitos Passivos, etc), resolver conflitos de competência e fixar limites de tributação, funcionando de verdadeira garantia ao contribuinte para os indesejados avanços de sinal.
Para a resolução desta situação, utilizou como um dos critérios a espacialidade, adotando o local da incidência como parâmetro de delimitação, valendo-se inclusive de fatos facilmente detectáveis, de convenções legais (que geram muita polêmica frequentemente como no caso do ISSQN).

A Constituição Federal, segundo o Professor Roque Antonio Carrazza[4], levou em conta,

"para a solução dos possíveis conflitos neste campo, o âmbito de aplicação territorial das leis que criam tributos federais, estaduais e municipais. Por conseguinte, as leis tributárias que instituem tais gravames apenas têm voga sobre os fatos verificados no território da ordem jurídica a que pertencem."

Esta regra comporta exceções como poderemos ver no art. 102 do CTN. Aliás, o próprio CTN já é uma exceção ao artigo 1º da LICC.
Deste comando resta o fato de que uma lei, mesmo sem fazer menção à outra, poderá retirar a força obrigatória da anterior, através da revogação, inclusive em parte (daí o conceito de derrogação).

A revogação diz-se expressa quando a lei nova a declara, e tácita, quando sem declarar revogada a anterior, estabelece regras que tornam incompatível a aplicação da antiga norma.[5]

Sugere-se a observância constante da LC 85/98 na elaboração e na análise da legislação tributária, pois dentre outros cuidados, a fim de facilitar a sua compreensão pelo intérprete, sugere em seu artigo 7º, II, que a lei não deve conter matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão.

A vigência, segundo Paulo de Barros Carvalho[6], 'é propriedade das regras jurídicas que estão prontas para propagar efeitos, ao logo aconteçam no mundo fático, os eventos que elas descrevem." Viger, segundo os doutrinadores mais utilizados em nossa literatura tributária, é ter força para disciplinar, para reger, cumprindo a norma seus objetivos finais.

Quanto a aplicação das normas jurídicas, segundo o mesmo autor, esta "tem íntima ligação com a eficácia, porque a inaplicabilidade reiterada de disposições normativas representa inoperância de suscitar as relações de direito que o legislador associou à concretização dos fatos descritos, equivalendo à eficácia."

---

[1] Apesar da nomenclatura, a lei é uma verdadeira norma geral de introdução ao direito.
[2] De forma mais adequada, o artigo 8º da Lei Complementar nº 85, de 25 de fevereiro de 1998, estatuiu que a vigência da lei será indicada de forma expressa e de modo a contemplar prazo razoável para que dela se tenha amplo conhecimento, reservada a cláusula "entra em vigor na data de sua publicação" para as leis de pequena repercussão.
[3] Sua regulamentação se deu, originalmente, por intermédio do Decreto nº 2.954, de 29.01.1999, que foi, posteriormente revogado pelo Decreto nº 4.176, de 28.03.2002.
[4] CARRAZZA, Roque Antonio. "Vigência e Aplicação das Leis Tributárias", in Curso de Direito Tributário. São Paulo. Ed. Saraiva, 1982, p. 73.
[5] O artigo 3º, III, da LC 95/98 orienta, sempre que possível, para evitar dificuldades de

interpretação, que o legislador, na parte final do novo texto, dentre outros cuidados, quando couber, as disposições transitórias, a cláusula de vigência e a cláusula de revogação, tornando a revogação expressa quase uma regra.
6 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, cit. p. 46.

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

AUTOR
José Julberto Meira Júnior

COMENTÁRIOS:

O Codigo Tributário Nacional prevê, no transcrito art. 102, duas hipóteses de vigência extraterritorial da legislação tributaria: a extraterritorialidade Prevista em Convenio de Cooperação e a extraterritorialidade Prevista em Norma Geral Nacional.

Segundo o art. 102 do CTN, a extraterritorialidade é admitida nos limites em que reconhecida nos convênios de que participem os Municípios, os Estados e o Distrito Federal.

No caso dos Estados e do Distrito Federal, via CONFAZ[1], faz-se uso dos chamados Convênios ICMS[2], que possuem rotina própria[2] e que, a grosso modo, tratam de concessão de benefícios fiscais com lastro na regra estatuída pela Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975.[4]

Esse mesmo órgão (CONFAZ) também é responsável pela edição dos Protocolos ICMS (também assinados pelos Estados e Distritos Federais)[5], que por serem bilaterais ou multilaterais, são responsáveis pelos acordos interestaduais de substituição tributária no ICMS, dentre outras possibilidades.

Nesse caso, para que uma norma editada por um determinado ente federado tenha vigência no território de outro, é necessária a expressa aquiescência deste, manifestada mediante Convênio ou Protocolo quando se trata de ICMS, havendo a necessidade de

juridicização[6] da referida norma na legislação interna, em função da competência original de instituição desse tributo estabelecida no artigo 155, II do nosso texto constitucional.

O CONFAZ[7] ainda produz, dentre outros instrumentos, os chamados Ajustes SINIEF[8], que além de alcançarem os Estados e Distrito Federal, também vinculam a União (notadamente em função do IPI), criando regras quanto a documentários fiscais[9], CFOPs[10], CSTs[11], CSOSN[12], CRT[13], procedimentos comuns à atividade mercantil e industrial[14], dentre outros.

No campo do ISS também é possível se valer de tais acordos e é muito comum, por exemplo, nos casos de cobrança de pedágio nas rodovias e a necessidade de repasse do respectivo tributo municipal para o município conforme o trecho que represente o seu território dentro de toda a extensão da rodovia. Também é possível a fixação de convênios entre municípios integrantes de uma determinada região metropolitana prevendo a fiscalização conjunta do ISS devido pelos prestadores de serviço a cada um desses municípios.

Mais recentemente, em função da Lei Complementar nº 123, de 15 de dezembro de 2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, criou-se o Comitê Gestor do Simples Nacional, que visa harmonizar as três esferas de poder (União, Estados/DF e Municípios/DF), pois há arrecadação num único sistema de tributos dos três entes federados, havendo necessidade de regulamentação da forma e dos procedimentos não só de recolhimento, como de fiscalização para se evitar maiores conflitos.[15]

Segundo o CTN, haverá também extraterritorialidade nos limites do que disponham o próprio Código ou outras normas gerais expedidas pela União.

Tem-se a autorização para que o Congresso Nacional, atuando como parlamento da Federação, estipule casos em que a norma expedida por um ente federado terá vigência também no território de outros.

As leis que estipulem tais casos devem se ater a situações em que a extraterritorialidade se imponha como única solução viável para determinado problema, sob pena de inconstitucionalidade, por agressão ao pacto federativo.

Um exemplo em que a existência de um problema legitima a extraterritorialidade prevista em lei de caráter nacional é a criação de novo ente político, mediante o desmembramento territorial de outro.

Segundo Fábio Fanucchi, o princípio da territorialidade em direito tributário, não tem o mesmo limitador que se verifica no direito privado. Segundo ele, ainda, a relação tributária só se forma por manifestação de soberania, e se, por qualquer forma, essa soberania

possa atingir um fato tributário ocorrido fora do território do poder tributante, mesmo que através de interposta pessoa que não aquela que deverá ser o contribuinte, ainda assim haveria a legitimidade na imposição.[16]

---

[1] O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) congrega todos os secretários da Fazenda das Unidades Federadas, os ministros da Fazenda e do Planejamento e outras autoridades federais da área econômica. É de responsabilidade do CONFAZ promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto. O Conselho é constituído por representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal. Esse Conselho pode, em assunto técnico, delegar, expressamente, competência à Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS para decidir, exceto sobre deliberação para concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.
[2] Fundamentados no artigo 100, IV do CTN também.
[3] As normas para publicação e ratificação dos convênios ICMS estão estipuladas no Regulamento do CONFAZ - Convênio ICMS 133/1997, o qual estabelece, entre outros normativos:
- Os Convênios e Ajustes SINIEF serão publicados no Diário Oficial da União em até dez dias da data da reunião em que foram celebrados.
- Dentro do prazo de quinze dias, contados da publicação do convênio e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Estado e do Distrito Federal publicará Decreto ratificando ou não os convênios celebrados.
- Considera-se ratificação tácita a falta de manifestação no prazo assinalado.
Considera-se rejeitado o convênio que não for, expressa ou tacitamente, ratificado pelo Poder Executivo:
I - de todos os Estados e do Distrito Federal, na hipótese de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais referidos no artigo 1º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975;
II - de quatro quintos dos Estados e do Distrito Federal, na hipótese de revogação total ou parcial desses benefícios.
[4] Esta Lei, recepcionada pelo nosso texto constitucional (Art. 34, § 8º das ADCTF), dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do ICMS, conforme previsto no artigo 155, § 2º, II de nossa Constituição Federal e em atendimento à regra descrita no artigo 176 do CTN.
[5] Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando:
I - a implementação de políticas fiscais;
II - a permuta de informações e fiscalização conjunta;
III - a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais;
IV - outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal.

Observe-se que um Estado não poderá estabelecer diretrizes fiscais sobre outro Estado, salvo se este anuir ao Protocolo estabelecido. Assim, um Protocolo estabelecido entre S.Paulo e o Paraná não poderá se aplicar para o Estado de Santa Catarina, salvo se este estado aderir expressamente ao mesmo.
Os Protocolos não podem estabelecer normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais.
Os Protocolos serão, previamente, submetidos à apreciação formal da COTEPE/ICMS, para fins de verificação de seu enquadramento às disposições exigidas para sua eficácia. Obtida a manifestação favorável da maioria dos representantes da COTEPE/ICMS, e uma vez assinado o Protocolo por todos os signatários, inclusive por via de certificação digital, será providenciada pela Secretaria-Executiva a publicação no Diário Oficial da União, para efeito de sua vigência.
Base: artigos 38 a 40 do Convênio ICMS 133/1997.
[6] Juridicizar significa tornar jurídico, transformar determinado acontecimento social (fato natural ou conduta do ser humano) em fato no mundo jurídico. Ou seja, no caso em exame, seria incluir no ordenamento interno do detentor da competência original de instituição do tributo.
[7] Vide www.fazenda.gov.br/confaz
[8] A sigla SINIEF é identificadora de Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais, e significa que sua codificação tem aplicação e é reconhecida pelas legislações dos estados bem como pelas legislações federais no que se refere a questões tributárias.
[9] Os documentos fiscais utilizados pelas indústrias e pelo comércio são definidos em Ajustes (antigamente, na década de 70 eram os Convênios) e o mais conhecido atualmente é o nº 07/05, que regulamenta a Nota Fiscal Eletrônica, mas há outros que deram origem aos regulamentos internos dos Estados, de forma a atender a uma mínima harmonização das legislações, em atendimento à regra do artigo 146 da Constituição Federal e do próprio princípio do Pacto Federativo, comum aos tributos estaduais.
[10] Códigos Fiscais de Operações e Prestações, utilizados pela atividade mercantil, industrial e alguns casos de serviços, inclusive os tributados pelo ISSQN e que são utilizados em documentos fiscais (NFe, DACTe, etc).
[11] Códigos de Situação Tributária. Para o ICMS existem dois CSTs específicos, sendo um para identificar a origem da mercadoria e outro para identificar a situação tributária e que são informados nos documentos fiscais.
[12] Código da Situação das Operações do Simples Nacional, que seria um CST específico das empresas do Simples e que consta dos documentos fiscais.
[13] Código do Regime de Tributação, que permite, no documento fiscal, identificar se uma empresa é normal (não permite identificar o regime federal de forma específica, ou seja, se é empresa do lucro real ou lucro presumido), se é do Simples ou se é do Simples e está no limite de desenquadramento.
[14] Considerando a importância da atividade de consignação, coube a um Ajuste regulamentar, a título de exemplo, em caráter geral, a consignação mercantil e a industrial, bem

como os seus procedimentos.
15 Regra decorrente do artigo 146 da Constituição Federal.
16 FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 3ª ed., São Paulo. Ed. Resenha Tributária-MEC, 1975, Vol. I. p. 178.

Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor[1,2]:
I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação;
II - as decisões a que se refere o inciso II do artigo 100, quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;
III - os convênios a que se refere o inciso IV do artigo 100, na data neles prevista.

AUTOR
José Julberto Meira Júnior

COMENTÁRIOS:

Este dispositivo reveste-se da aplicação da antiga Lei de Introdução ao Código Civil (LICC)[3], atualmente denominada de “Lei de Introdução às normas de Direito Brasileiro”[4], uma vez que o CTN não estabeleceu uma regra especial aplicável na falta de previsão, nos citados convênios do artigo anterior (art. 102 do CTN), de data para início de vigência. Se isto ocorrer, busca-se a solução descrita na antiga LICC, onde o início de vigência se dará 45 (quarenta e cinco) dias após a publicação oficial do convênio.[5]

Relativamente aos atos administrativos descritos no inciso I do artigo 103, a vigência é imediata, a partir da publicação da respectiva norma. Quanto às decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, para as quais a lei atribua eficácia normativa (descritas no inciso II do artigo 103), o mesmo se dará após o decurso de 30 (trinta) dias, contadas da data da publicação.

Para os Convênios em que sejam partes a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, como descrito no inciso III do artigo 103, a data de vigência é que estiver expressamente prevista no referido Convênio.[6]

Segundo a Prof. Mariz de Fátima Ribeiro, in “Comentários ao Código Tributário Nacional”[7]: “Tais atos trazem em si um comando legal, uma norma por todos adotada. São, no fundo,

uma lei, muito embora provenham de órgão administrativo. O Secretário da Receita Federal, por exemplo, quando expede uma instrução normativa, regulando as normas a serem adotadas na declaração de imposto de renda, está emitindo um ato normativo, previsto no art. 103, inciso I, do CTN, o qual normalmente passa a vigorar a partir de sua publicação."

---

[1] A validade é uma qualidade da norma jurídica que faz parte de um ordenamento jurídico em determinado momento. Portanto, dizer que uma regra é válida, significa dizer que tal norma faz parte de um ordenamento jurídico. A validade é diferente da eficácia posto que, a validade é um problema de pertença da norma no ordenamento jurídico e a eficácia (jurídica) está relacionada com a produção de efeitos, com o fato real da norma ser efetivamente observada e aplicada. A Validade não se confunde com vigência, posto que pode haver uma norma jurídica válida sem que esteja vigente, isso ocorre claramente quando se vislumbra a vacatio legis (período entre a promulgação da Lei e o início de sua vigência) ou quando o dispositivo legal é válido, mas perde a eficácia. A vigência representa a característica de obrigatoriedade da observância de uma determinada norma, ou seja, é uma qualidade da norma que permite a sua incidência no meio social.

[2] Observar que à luz do artigo 6º da já citada LICC, a Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada na data da sua publicação, não se contando o prazo aqui como a regra descrita no artigo 210 do CTN.

[3] Trata-se do Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942.

[4] Nova Redação dada pela Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010, ampliando o seu campo de aplicação a todo o Direito.

[5] A pretexto do tema, nunca é demais observar as regras decorrentes da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998 (regulamentada pelo Decreto Federal 4.176, de 28 de março de 2002) que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona.

[6] Não sendo prevista, porém, tal data, pelos signatários, temos uma situação não prevista pelo legislador o que pode impactar a sua aplicação, sendo conveniente valer-se das regras da antiga LICC, notadamente o seu art. 1º, que determinaria, na ausência de disposição expressa, que a vigência do referido convênio se daria após quarenta e cinco dias da data da publicação.

[7] RIBEIRO, Maria de Fátima. Comentários ao Código Tributário Nacional, Coordenação de Carlos Valder do Nascimento, 3ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1998. P. 216.

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;
II - que definem novas hipóteses de incidência;
III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178[1].

AUTOR
José Julberto Meira Júnior

COMENTÁRIOS:

Preliminarmente, é bom que se frise que este dispositivo, datado do ano de 1966[2] foi elaborado em pretensa harmonia com o contido na Emenda Constitucional nº 18, de 1965, deixando antever, ao tempo da Constituição de 1946, o princípio da anualidade, que previa que nenhum tributo poderia ser cobrado, salvo se expressamente previsto em orçamento regularmente elaborado.

Hoje este princípio não está mais previsto em nosso texto constitucional[3], prevalecendo o princípio da anterioridade, que evoluiu no tocante à conhecida noventena para alguns casos.

Segundo o Professor Bernardo Ribeiro de Moraes[4], atualmente aplica-se o princípio da anterioridade para qualquer espécie tributária, respeitadas as ressalvas contidas na Constituição Federal tanto para tributos que possam ser cobrados no mesmo exercício, como para os casos em que se exige apenas o prazo de 90 (noventa) dias para sua cobrança, como é o caso clássico das contribuições (art. 195, § 6º), do imposto extraordinário de guerra, do empréstimo compulsório em virtude de guerra externa ou calamidade pública, bem como os impostos de importação de produtos estrangeiros, exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, IPI e IOF.

O art. 104, nos seus incisos I e II, assemelha-se com o princípio da anterioridade previsto no art. 150, III, "b" da CF/1988, todavia com este não se confunde, por duas razões. Em primeiro lugar, enquanto a regra do art. 104 diz respeito à vigência da lei, o princípio da anterioridade é condição de eficácia da lei; além disso, a regra do art. 104 do CTN aplica-se apenas aos impostos sobre patrimônio ou renda, enquanto o princípio da anterioridade é aplicável a todos os tributos, ressalvados as exceções previstas no texto constitucional.
Entre as inúmeras controvérsias e confusões geradas, o melhor entendimento é aquele segundo o qual os incisos I e II do art. 104 do CTN não foram recepcionados pela atual Constituição, devendo considerar para concursos públicos tão-somente o princípio da

anterioridade.

De acordo com o inciso III, tratando-se de revogação de isenções de impostos incidentes sobre o patrimônio e a renda, o ente tributante somente poderá cobrar o imposto no exercício seguinte. Entretanto, de forma diversa, o STF entende que a revogação de isenção não se equipara a instituição ou aumento de tributo, de forma que neste caso o tributo torna a ser imediatamente exigível.

Para o Professor Hugo de Brito Machado[5], acerca do artigo 104, III do CTN, destaca-se o fato de que a lei que revoga isenção cria um tributo, uma vez que amplia a hipótese de incidência da norma de tributação.

O STF[6], fazendo referência ao ensinamento de Rubens Gomes de Souza, adotou o entendimento segundo a qual isentar é dispensar o pagamento do tributo devido, e, via de conseqüência, revogar dita isenção, não seria criar um tributo, mas apenas deixar de dispensar o tributo devido.

---

[1] "Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104 . (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975)."
[2] Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.
[3] O princípio da anualidade atualmente não passa de princípio de contabilidade, não sendo mais aplicado na forma usual como previsto originalmente na Constituição de 1946, sendo confundido pelos incautos com o princípio da anterioridade.
[4] MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. Rio de Janeiro. Ed. Forenese, 1984, p. 436.
[5] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 7ª ed. São Paulo. Ed. Malheiros, 1993. P. 67.
[6] RE nº 85.829-SP, RTJ nº 80. PP 296-300.

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

AUTOR
Ricardo Hildebrand Seyboth e Marina Kujo Monteiro

O dispositivo em análise estabelece que a lei tributária, ao entrar em vigor, aplica-se aos fatos geradores (aqui entendidos como os fatos jurídico-tributários) que ocorrerem a partir do seu advento e para aqueles que, iniciados, ainda não tenham se completados até esse momento. O legislador rotulou essas hipóteses como “fato gerador futuro” e “fato gerador pendente”.

Fato gerador futuro é aquele que não ocorreu, mas que, descrito hipoteticamente, submeter-se-á aos efeitos normativosquando vier a ocorrer. Fato gerador pendente é aquele que, composto por diversos elementos fáticos, ainda não se conformou. Tem-se, assim, que a legislação tributária será aplicada aos fatos geradores ocorridos depois do seu advento, ainda que parte dos seus componentes fáticos tenha se verificado em momento anterior.

A questão dos fatos geradores futuros não comporta discussões, a não ser para pontuar que, em se tratando de mera repetição dos efeitos da irretroatividade e sendo uma decorrência da própria vigência da lei (CTN, art. 144), inseri-lo em enunciado legal é quase tautológico. Afinal, se não é dado cobrar tributos em relação a fatos ocorridos antes do advento da legislação (CF, art. 150, III, a) e se esta se aplica depois de editada, os fatos geradores ocorridos após a sua edição serão necessariamente impactados.

Talvez o único ponto a avivar alguma controvérsia seja a aparente antinomia entre essa previsão e o art. 96 do CTN, que, conjuntamente com o art. 100 do CTN, estipulaser a legislação tributária composta por leis, tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares, nas quais se incluem as “... decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa...”.A antinomia estaria no fato de as decisões administrativas consistirem em normas individuais e concretas relacionadas a fatos já ocorridos, sendo impossível sua aplicação a fatos jurídicos tributários futuros. Nada, porém, que agite grande controvérsia, até porque ao julgamento administrativo aplica-se a norma vigente quando da conformação do fato gerador.

Muito mais discutida é a aplicação da norma tributária aos “fatos jurídicos pendentes”, especialmente pela imprecisão da expressão, que se refere a fatos que, a rigor, não apresentam“... as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios ...” (CTN, art. 116). A questão reside em saber se, nesses casos, aplica-se a lei vigente quando se iniciou essa sequência de fatos ou quando ela terminou.

A doutrina se divide.
Parte sustenta que todos os componentes fáticos do fato gerador são relevantes para sua caracterização, de modo que, por imposição do princípio da irretroatividade, a legislação aplicável seria aquela do seu início.Emparelha-se a esses autores, por exemplo, o professor Luciano Amaro, para quem “... se o fato dito pendente for gerador de tributo e sua ocorrência já tiver tido início, em certa data, a lei tributária posterior a essa data que pretender atingir tal fato será retroativa...”[1], razão por que, uma vez iniciado o encadeamento de

eventos necessário à realização do fato gerador, nenhuma lei nova pode a eles se aplicar.

A outra parte sustenta que a descrição formada por diversos elementos fáticos tem apenas um deles apto a deflagar o fenômeno tributário e que, sendo esse o único juridicamente relevante, a legislação aplicável seria a vigente nesse momento. É o que aponta, dentre outros, Paulo de Barros Carvalho, quando afirma que "... Os fatos geradores pendentes são eventos jurídicos tributários que não ocorreram no universo da conduta humana regrada pelo direito. Poderão realizar-se ou não, ninguém o sabe. Acontecendo, efetivamente, terão adquirido significação jurídica. Antes, porém, nenhuma importância podem espertar, assemelhando-se, em tudo e por tudo, com os fatos geradores futuros"[2].

A situação se mostra clara no regramento do Imposto de Renda, cuja verificação depende de diversos fatos intermediários, necessários, ao fim do exercício financeiro (coincidente com o ano civil), ao nascimento da obrigação tributária. Se o fenômeno for analisado pela primeira perspectiva, a legislação aplicável seria aquela vigente no início do ano; se pela segunda perspectiva, a vigente no último dia do ano.

Outro exemplo é o da incidência do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante, que tem a "...entrada da mercadoria estrangeira no porto de descarga..." como evento deflagrador do fenômeno tributário. Na primeira perspectiva, a legislação aplicável seria aquela do início do transporte; na segunda, da efetiva entrada no ambiente portuário.

Ao se debruçar sobre a controvérsia, a jurisprudência firmou o entendimento de que se aplicam aos fatos geradores pendentes as normas vigentes no momento da sua conformação.Foi isso que decidiu, por exemplo, o Superior Tribunal de Justiça ao aplicar a legislação em vigor na data da conclusão de um contrato, "... não obstante o negócio jurídico tenha sido firmado sob a vigência da lei anterior, posto que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato jurídico tributário, não do seu início..."[3] ou, ainda, quando dispôs que "... o fato jurídico ensejador da tributação pelo Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) é a entrada da mercadoria estrangeira no porto de descarga, nos termos do § 1º, do artigo 2º, do Decreto-Lei 2.404/87...", sendo por isso aplicável a legislação vigente nesse momento, "... ainda que o início do transporte da mercadoria seja anterior..." ao advento de tal norma.

---

[1] AMARO, Luciano. Direito Tributário. 11ª Edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 199.

[2] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 125.

[3] STJ, AgRg no REsp 865.997/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 30/03/2009.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
a) quando deixe de defini-lo como infração;
b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

AUTOR
Ricardo Hildebrand Seyboth e Marina Kujo Monteiro

O dispositivo consagra o princípio da irretroatividade, da segurança jurídica, aproteção ao ato jurídico perfeito (CF, art. 5º XXXVI) e, na seara tributária, a anterioridade (CF, art. 150, III, a). Define, assim, que a lei tributária somente se aplica a fatos ocorridos antes da sua vigência em situações excepionais.

Essas exceções foram listadas nos incisos do art. 106, iniciando-se pela mais controversa delas: a possibilidade de a norma expressamente interpretativa retroagir até o início da vigência da norma interpretada.

A ideia subjacente a essa regra é a inexistência de uma inovação no ordneamento, já que a regra interpretativa serviria apenas para esclarecer, de forma autêntica (pelo próprio legislador), o verdadeiro sentido da lei. A única modulação para essa retroatividade está na aplicação de penalidade "...à infração dos dispositivos interpretados". Isso quer dizer que, de acordo com a literalidade desse dispositivo, se de tal interpretação adviesse a instituição ou majoração de tributos, ela atingiria todos os fatos anteriores, sobrepondo-se, inclusive, às decisões judiciais e atos admininstrativos já ocorridos. Ou seja, a obrigação tributária decorrente da interpretação da norma surgiria a todos que a ela se sujeitassem, ficando preservados de penalidade apenas aqueles que tivessemagido em conformidade com alguma das interpretações possíveis para a norma interpretada (mantida a penalidade para quem se manteve inerte em face do comando legal)[1].

No entanto, as dificuldades para aplicar essa norma e para conciliá-la ao ordenamento mostram-se praticamente intransponíveis. Afinal, se houver qualquer inovação em relação

ao direito anterior, as suas regras não podem ser aplicadas retroativamente; se, por outro lado, ela apenas reiterar os termos da legislação interpretada, será inútil. Além disso, cumpre lembrar que "... A uma lei não é dado interpretar outra lei. A lei é o direito objetivo e inova inauguralmente a ordem jurídica. A função de interpretar leis é concedida a seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que as aplica aos casos concretos submetidos a sua apreciação, definitivamente e com força institucional..."[2].

Por essas razões, relegou-se ao art. 106, inc. I, do CTN um campo de aplicação apenas residual. Não se admitindo que a norma interpretativa agrave a situação do sujeito passivo, a ela tocaria, no máximo, esclarecer o conteúdo da norma interpretada, sem, todavia, criar qualquer tipo de nova obrigação. Seria o caso, como leciona Valdir de Oliveira Rocha, de lei instituidora de tributo que defina a base de cálculo sem especificar o seu conceito ou unidade de mensuração. Nesses casos, seria válida uma lei posterior, de teor expressamente interpretativo, que indicasse a abrangência do conceito indeterminado previsto na lei interpretada. Entretanto, o próprio autor ressalva a necessidade de se vincular a interpretação dada pela nova lei às manifestações jurisprudenciais relativas à matéria. Quer dizer, se o intérprete limitou o ponto de imprecisão a determinadas hipóteses, não poderia nova lei determinar um conceito a elas desvinculado.[3]

A jurisprudência das Cortes Superiores seguiu esse entendimento, ignorando o posicionamento mais radical, de simplesmente negar validade à lei interpretativa. Assim, as decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça são no sentido de admitir que "... A retroatividade da lei tributária ocorre quando esta for expressamente interpretativa ou quando se atenuar ou excluir a infração tributária, desde que o fato não tenha sido definitivamente julgado (art. 106 do CTN)...", mas de rejeitar o agravamento das situações anteriores, como no caso do qual se retirou esse excerto,a respeito da definição de comerciante atacadista para fins de incidência do ICMS, pela"...Inaplicabilidade na hipótese em que a nova lei alterou a definição do sujeito passivo da obrigação tributária ..."e pela aplicação "...ao lançamento a lei vigente à época do fato gerador na definição do sujeito passivo da obrigação tributária ..."[4].

Nesse passo, o Superior Tribunal de Justiça tem admitido aretroação da norma interpretativa quando esta "... não 'instituiu' ou 'majorou' tributo, tendo apenas conferido interpretação técnica sobre quais mercadorias afinal estariam contidas nas expressões controversas ...", o que estaria de acordo com "...o sistema normativo, pois se interpretar é extrair o sentido e o alcance do preceito, tal norma interpretativa pode retroagir para alcançar fato pretérito" [5].

Mantendo este entendimento, no ano de 2007, a Corte Especial do STJ declarou inconstitucional a segunda parte do art. 4º da Lei Complementar 118/2005, que pretendia forçar a retroação da interpretação a respeito ao prazo para restituição do indébito tributário, por ofender os princípios constitucionais da autonomia e da independência dos poderes (CF, art. 2º), a garantia ao direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (CF, art. 5º,

XXXVI)[6].OSupremo Tribunal Federalseguiu nessa linha ao também declarar a inconstitucionalidade da segunda parte de tal dispositivo. Manteve-se, assim, o entendimento de que, até o advento da lei, o prazo para restituição dos tributos lançados por homologação era composto pelo prazo quinquenal de homologação tácita e pelo prazo quinquenal de prescrição. A nova legislação passou a ser aplicada apenas depois da vacatio legis, ou seja, aos fatos ocorridos após 9 de junho de 2005.

Merece registro, de tal julgamento, a seguinte passagem:

> "...a aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça"[7].

A nova concepção acerca da matéria sedimentou-se na jurisprudência, entendendo-se, desde então, que "...em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal"[8] e que "...o termo inicial do prazo prescricional, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, é a data em que ocorrida essa, de maneira expressa ou tácita, regra que se aplica a todos os recolhimentos efetuados no período anterior à vigência da LC 118/05".[9]

A segunda hipótese de aplicação retroativa da lei, prevista no art. 106, inc. II, do CTN,alberga os casos em que, diante de "...ato não definitivamente julgado...", a legislação superveniente mostra-se, no plano sancionatório, mais benéfica ao sujeito passivo.

Trata-seda retroatividade benigna, de inspiração do campo penal, no qual se aplica de forma ampla, inclusive aos fatos já decididos por sentença condenatória transitada em julgado.O Direito Tributário segue essa mesma orientação, com exceção dos atos definitivamente julgados, mantidos à margem da retroação da norma (CF, art. 5º, inciso XXXVI). Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça definiuque"... a expressão "ato não definitivamente julgado", constante do artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, alcança o âmbito administrativo e também o judicial"[10].

Em relação às hipóteses descritas pelo inciso II, a primeira delas (alínea "a") ocorre quando

a lei nova deixar de definir o ato como infração. É hipótese semelhante à da alínea "b", que autoriza a retroatividade da lei que deixar de considerar o ato como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão. Inclusive, a doutrina tem entendido que não há diferença entre as hipóteses prescritas pelas alíneas "a" e "b", pois "...tanto faz deixar de definir um ato como infração, como deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão ..."[11]. Nos dois casos, o ato que, antes era contrário à ordem jurídica, deixou de sê-lo, em razão de lei superveniente.

Há de se ressalvar, porém, que a hipótese prevista na alínea "b" não pode ser aplicada quando o ato que deixou de ser contrário à ordem jurídicativer sido praticado mediante fraude (que exige eventusdamni e consilium fraudis), ou dele resulte o não pagamento de tributo.

Essa condição cria certa perplexidade na aplicação da alínea "a", que não restringe de qualquer maneira à retroatividade da lei quando o ato deixar de ser considerado como infração. Fixou-se, assim, o entendimento de que nas hipóteses de o ato ter sido fraudulento, a questão se resolve pela aplicação da máxima in dubio pro reo, devendo prevalecer, sempre, a regra mais benéfica, ou seja, aquela que não impõe restrições ao benefício[12].

Por fim, a última hipótese prescrita pelo dispositivo em análise diz respeito à possibilidade de aplicação da lei mais benéfica quando cominar penalidade menos severa do que a prevista pela lei anterior, vigente à época da prática do fato. É caso de ressaltar, porém, que os juros de mora não são considerados penalidade, mas tão somente a compensação pela falta de disponibilidade dos recursos pelo sujeito ativo durante o período de atraso. Dessa forma, uma lei que mantenha a caracterização do ato como ilícito, mas lhe comine penalidade mais branda, deverá ser aplicada retroativamente aos fatos ocorridos antes do início de sua vigência.

As Cortes Superiores têm entendido que a lei mais benéfica deve ser aplicada inclusive em face de multas por infrações administrativas tributárias. Além disso, em razão de o CTN não distinguir os casos de aplicabilidade da lei mais benéfica, entende-se que "...a redução aplica-se aos fatos futuros e pretéritos por força do princípio da retroatividade da lex mitior consagrado no art. 106 do CTN"[13].

---

[1] MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional, volume II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 175.
[2] CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 16ª Ed, São Paulo:Malheiros, 2001, p. 307.
[3] ROCHA, Valdir de Oliveira. Comentários ao Código Tributário Nacional. 3ª Ed., São Paulo: Saraiva,2002, p. 64.

[4] STJ, REsp 1040795/ES, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/10/2008, DJe 17/11/2008.
[5] STJ, REsp 1157097/AM, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/03/2010, DJe 17/03/2010.
[6] STJ, AI nos EREsp 644.736/PE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 6.6.2007, DJ 27/08/2007.
[7] STF, RE 566621/RS, Relatora Ministra ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, DJe 11/10/2011.
[8] STJ, Resp 1.002.932/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/06/2009, DJe 18/12/2009.
[9] STJ, REsp 935.311/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 18/09/2008.
[10] STJ, REsp 187.051/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/10/1998, DJ 23/11/1998.
[11] MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional. São Paulo: Atlas, 2004, p. 177.
[12] AMARO, Luciano. Direito Tributário. 11ª Edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 204.
[13] STJ, AgRg no REsp 910.336/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/03/2009, DJe 30/03/2009.

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

AUTOR
José Julberto Meira Júnior

COMENTÁRIOS:

O Direito Tributário é reconhecido como um Direito de sobreposição ou superposição, como nos ensina, logo nas primeiras páginas, o clássico Manual de Direito Fiscal de Alberto Xavier[1]:

> "O Direito Tributário reporta-se a situações da vida reveladoras de capacidade contributiva, as quais são — na sua grande generalidade — objecto de regulamentação por outros ramos do Direito, de harmonia com o ponto de vista objectivo e peculiar que os informam. Esse facto, que está na origem do tão discutido problema da interpretação dos conceitos próprios de outros ramos jurídicos que o legislador fiscal emprega na previsão das normas tributárias,

> revela bem a multiplicidade de contactos que o Direito Fiscal mantém com os restantes sectores do ordenamento jurídico. A tributação da família, das sociedades comerciais, dos juros de empréstimos titulados por letras, da compra e venda de imóveis, por exemplo, envolve o recurso a noções de Direito da família, de Direito Comercial, de Direito Civil. O Direito Fiscal como que se sobrepõe a estas várias disciplinas, tratando os fenômenos por estas regidos em primeira linha, de acordo com seu espírito e exigências próprios: pode neste sentido dizer-se que o Direito Fiscal é um direito de sobreposição."

Não sendo autônomo, portanto, sujeita-se à conjugação com outros ramos do Direito, bem como com outras ciências mais exatas (como a contabilidade por exemplo). Desta forma, ao nomear o capítulo como sendo destinado à interpretação e integração da Legislação Tributária, o legislador estabeleceu que existem regras próprias de interpretação desta e que passam, muitas vezes pela integração com outros recursos (outros ramos do Direito, outras ciências[2], bem como as regras que se sucedem a este artigo[3]).

Para isto se faz necessário o uso da hermenêutica jurídica[4,5] e seus métodos[6], observando-se, no entanto, quanto ao Direito Tributário (e por conseguinte, à toda legislação tributária) que existem regras específicas que devem ser observadas.

Dentre os métodos mais relevantes (leia-se processos de interpretação das normas jurídicas), destacamos:

> a) Gramatical – sugere que o intérprete investigue antes de tudo o significado gramatical das palavras usadas no texto legal. Tal método passa por preocupações axiológicas e filológicas da expressão (e até mesmo históricas), pois se busca o verdadeiro significado da expressão[7];
>
> b) Histórico – sugere que o intérprete busque o sentido da norma jurídica no contexto histórico de forma a compreender a sua criação e o seu entendimento possível[8];
>
> c) Sistemático – o intérprete busca o sentido da norma verificando a posição que a mesma se encontra dentro do diploma legal, bem como as relações desta com as demais regras contidas[9]. Isto significa dizer que nenhum dispositivo legal pode ser interpretado isoladamente, mas no contexto em que se insere; ou seja, v.g., jamais seria possível interpretar-se um parágrafo sem ter em mente o conteúdo principal descrito no "caput".[10]
>
> d) Teleológico – o intérprete busca o significado finalístico da norma, a sua intenção, ou que se visou com a mesma (o que de certa forma pressupõe um

pouco do método histórico e do gramatical), donde se cunhou a expressão "mens legis" (o espírito da lei), que nada mais representa a busca do significado (no sentido de fim) para o qual a norma foi elaborada.

Como é praticamente impossível o legislador ser preciso e completo em suas previsões, há a potencial possibilidade de inúmeras falhas, omissões e lacunas ocorrem na norma, não sendo, no entanto, ao juiz, sob tal pretexto, eximir-se de proferir suas sentenças e despachos[11], tendo o CTN, neste capítulo, a preocupação de separar a integração da aplicação do direito tributário, como aliás, dispôs a Comissão Especial do Código Tributário[12]:

> *"Por conseguinte, a hermenêutica, como puro trabalho de exegese científica do direito pode filiar-se a uma ou outra das diferentes escolas ou orientações teóricas, próprias ao direito tributário ou compreensivas do direito em geral. Ao contrário a aplicação da lei, como trabalho pragmático e funcional, deve visar diretamente a sua atuação em cada caso concreto como instrumento integral das instituições que constituem o seu fundamento e o seu objetivo."*

---

[1] Xavier, Alberto. Manual de Direito Fiscal I (Reimpressão), Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa 1981, p. 22 e 23.
[2] Exemplo clássico desta conjugação seria a admissão de possibilidade de crédito de ICMS para um determinado bem por parte do adquirente, que necessariamente, e, preliminarmente, deverá ser classificado contabilmente, aplicando-se previamente regras de classificação descritas no artigo 179 da Lei das S/A (Lei 6.404, de 15 de dezembro 1976, com suas alterações posteriores), a Resolução CFC nº 1.177, de 24.07.2009 (que estabelece regras de contabilização), as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T), os posicionamentos do Comitê de Pronunciamentos Contabeis (CPC), as Normas de Pronunciamento Contábil do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (NPC IBRACON), Regras de Direito Civil, dentre outros exemplos;
[3] Notadamente os artigos 108 a 111 do CTN.
[4] Estudo e sistematização dos processos ou métodos aplicáveis na interpretação das normas jurídicas. O termo hermenêutica provém do verbo grego "herméneuein" e significa declarar, anunciar, interpretar ou esclarecer e, por último, traduzir.
[5] Como autores versados nesta arte, citamos, dentre outros: Hans-Georg Gadamer, Vicente Ráo, Serpa Lopes, Paul Ricouer, Friedrich Schleiermacher, Wilhelm Dilthey, Martin Heidegger, Jürgen Habermas, Carlos Maximiliano, Celso Ribeiro Bastos, Karl Engisch.
[6] Dentre outros: Literal, gramatical, axiológico, filológico, sistemático, epistemológico, sociológico, histórico, autêntico, excludente, revogatório, lógico, teleológico (dito finalístico e usado por Hugo de Brito Machado em seus estudos), jurisprudencial, doutrinário
[7] A título de exemplo, considerando a complexidade de nossa língua pátria, para definir a incidência do ISS, notadamente no atual subitem 7.02 da lista de serviços, encontramos

a expressão “terraplanagem”, que, por sua vez, difere do termo “terraplenagem”, uma vez que a primeira representa mero nivelamento do solo (ISSQN) e a última pressupõe retirada de terra ou colocação da mesma (logo, movimentação de mercadoria e que pode pressupor incidência do ICMS). Por mais que se discuta o erro ou o acerto destas conceituações, fica evidente a preocupação gramatical ao exegeta da lei tributária, que confunde este método com o da interpretação literal (restritivo) e descrito no artigo 111 do CTN.

[8] Exemplo disso: Para se compreender o que representa a COFINS, seria interessante ao intérprete entender que ela deriva do antigo FINSOCIAL (Fundo de Investimento Social) para se compreender, na condição de Contribuição, a vinculação de sua destinação; ou ainda o Programa de Integração Social (PIS), com finalidade análoga; Buscar-se a história do tributo permitiria verificar que o atual IPVA é resultado da antiga TRU (Taxa Rodoviária Única), que os tribunais reconheceram ter característica de imposto e não de Taxa, e por isso virou imposto com o passar do tempo. Também permitiria se saber que atual o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)deriva de Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, instituído, no com o Alvará nº 3 de Junho de 1809, com a denominação de SISA, passando a ter a conotação de inter vivos e causa mortis com a Constituição de 1934, mas unificados com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 e só voltando a ser dividido novamente em inter vivos e causa mortis com a Constituição de 1988, quando também se alteraram as competências (municipal para o primeiro e estadual para o segundo).

[9] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 7º ed. São Paulo. Ed. Malheiros. 1993. p. 75.

[10] Sugere-se ao estudioso de hermenêutica também a análise da chamada Tópica na interpretação constitucional, que parte de conceitos muito parecidos com o método sistemático e também conhecido por Topoi (De origem Grega significa ponto comum de partida de uma argumentação).

[11] Art. 126 do CPC; art. 4º da antiga LICC e art. 108 do CTN.

[12] Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro, IBGE, 1954, p. 180.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
I - a analogia;
II - os princípios gerais de direito tributário;
III - os princípios gerais de direito público;
IV - a eqüidade.
§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da eqüidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

AUTOR
José Julberto Meira Júnior

COMENTÁRIOS:

Este dispositivo produz a hipótese natural de que a norma tributária não contenha todas as disposições que lhe permitam a perfeita interpretação e integração, e, até mesmo em respeito aos vários métodos de interpretação já comentados anteriormente, produz, na ordem indicada, como determina o comando do "caput" do artigo 108, uma ordem a ser seguida, desde que não resulte exigência de tributo não prevista em lei e tampouco haja a dispensa de pagamento de tributo devido em caso de uso da eqüidade.

O referido dispositivo, aliás estabelece uma ordem necessária para emprego de tais recursos, começando-se necessariamente pela analogia, que é, antes de tudo meio de integração da legislação tributária e utilizada no preenchimento de lacunas da ordem jurídica existente. Ou seja, é a integração da lei por meio da comparação com casos similares ou análogos.[1]

O uso da analogia nada mais é que aplicar a igualdade jurídica, aplicando-se soluções análogas a casos que mereçam tratamentos tributários idênticos, sem descuidar-se da regra cogente descrita em seu parágrafo 1º, segundo o qual este tratamento não poderá resultar na exigência de tributo não previsto originalmente em lei; ou seja, não se tributa por analogia ou por similitude, mas se observa a tipificação exata da tributo e da subsunção do fato concreto aplicado à norma.

Nesse sentido, segundo Amilcar de Araújo Falcão[2], "a analogia é o meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínio indutivo com base num dispositivo legal (analogia legis), ou em conjunto de normas ou dispositivos legais, combinados (analogia júris), se preenche a lacuna existente em determinada lei".

Alguns autores entendem que a analogia, por ser forma de integração, não acrescenta fatos novos e tampouco cria situações inovadoras, mas apenas declara o que já existe. O Professor Paulo de Barros Carvalho entende que a analogia não cria direito novo, de modo que não afetaria o princípio da legalidade estrita.[3]

A analogia busca suprir as lacunas da lei, tentando regular, de maneira semelhante, os

fatos semelhantes. Desta forma, no direito tributário a analogia poderá ser utilizada "in favorem", ou seja, jamais em relação aos elementos constitutivos da obrigação tributária, componentes taxativos da lei.

Exemplo clássico desta limitação é o Recurso Especial oriundo do STJ, 2ª Turma. RESP 6705-90/SP, cujo relator, Ministro Luiz Vicente Cernicchiaro (j. 12.12.1990, DJU 25.02.1990, P. 1463), a pretexto da interpretação da lista de serviços do ISS (ainda sob a égide da Constituição de 1969), entendeu que a lista da legislação municipal dos serviços tributados deve ser restringir aos relacionados no rol da legislação nacional, aplicando o princípio que impõe o "numerus clausus", vedando expressamente o uso da analogia.

O que é curioso é que em muitas oportunidades esta analogia está prevista no ordenamento jurídico, como é o caso da lista de serviços do ISSQN no uso constate de expressões como similares e assemelhados em muitos dos itens válidos de tributação.

Por sua vez, o uso da analogia nas hipóteses de imunidade tem sido questionadas, pois embora alguns doutrinadores permitam integrar a norma de imunidade, a jurisprudência e a maioria da doutrina não admitem o uso da analogia e da equidade nas imunidades tributárias. Pode-se perceber isso no exemplo da imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Nesse caso, o legislador é omisso quanto aos outros meios usados para confecção dos objetos imunes e quanto aos atos de venda e a distribuição dessas mercadorias. Mesmo assim, nessa omissão, a jurisprudência e a doutrina não permitem o uso dos meios de integração para preencher a omissão da norma.
Esse é o entendimento do Supremo Tribunal Federal. Seu posicionamento se baseia no sentido da interpretação teleológica e ampliativa das imunidades, mas sem com isso autorizar a aplicação da analogia ou equidade.

É o que pode ser visto no Recurso Extraordinário nº 324.600, que versa sobre a imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, julgado em 03.09.02 e relatado pela Ministra Ellen Gracie, que entendeu pela "impossibilidade de se estendida a outros insumos não compreendidos da expressão papel destinado à impressão". Ou seja, não coadunou com a aplicação da analogia ou equidade, mas apenas com a interpretação teleológica. E, também, é o que se vê no Recurso Extraordinário de nº 116.188-4. Nesse, tendo em vista garantir a finalidade das entidades de assistência social e, por conseguinte, assegurar o princípio da sociedade solidária, o Supremo Tribunal Federal entendeu que não incide ISS sobre o preço cobrado no estacionamento de entidade de assistência social, o que constitui na realidade um serviço. Como serviço é um termo o qual a Constituição expressamente prevê como objeto da imunidade em questão no artigo 150, inciso IV, alínea "c", é caso de interpretação teleológica ou ampliativa.[4]

Uma vez vencida a utilização da analogia como meio de resolução de lacunas e não re-

solvido o drama da interpretação, o mesmo dispositivo sugere o uso dos chamados princípios[5] gerais de direito tributário, que a grosso modo, são:

a) Legalidade (arts. 5º, II e 150, I da CF);
b) Irretroatividade tributária (art. 150, III, "a" da CF);
c) Anterioridade tributária (art. 150, III, "b" e "c" da CF);
d) Isonomia tributária (arts. 5º, "caput" e 150, II da CF);
e) Proibição do confisco (art. 150, IV);
f) Uniformidade dos tributos federais (art. 151, I da CF);
g) Os demais constitucionalmente previstos e usualmente empregados.

Não encontrando em nenhum dos dispositivos anteriores a solução para a interpretação e integração da legislação tributária, caberá ao intérprete da lei tributária, num novo esforço, alargara a busca, por meio dos princípios gerais do direito publico, assim, recorrer ao direito constitucional, direito administrativo, direito penal e outros, a fim de que se localize um meio de suprir a lacuna.

Como último recurso, na ordem descrita, observando-se, como pressuposto de validade, que não pode haver dispensa do pagamento do tributo devido, aplicar-se-á o uso da eqüidade, que nada mais é que a mitigação do rigor da lei, ou o seu abrandamento, com o fito de adequá-la ao caso concreto.

A utilização da eqüidade, é, na prática, o ato de humanizar a aplicação da lei, utilizando-se o critério de justiça ao caso concreto. Representa o conjunto de princípios imutáveis de justiça que induzem o juiz a um critério de moderação e de igualdade.

---

[1] Muita restrição existe quanto ao uso deste recurso, esquecendo-se a máxima de que em Direito Tributário, o que a Lei não veda, a Lei permite, desde que o intérprete observe cuidados análogos ao da admissibilidade processual, de forma cumulativa, tais como: capacidade das partes (evitando-se a simulação e a fraude, até mesmo em atendimento ao art. 116 do CTN e os riscos de crimes tributários), objeto lícito e possível (que a lei admita sem censurá-la) e forma não defesa em lei (não pode haver expressa restrição).

[2] FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e Integração da Lei Tributária. Revista de Direito Administrativo. Vol. 40. Abr/Jun. Rio de Janeiro. FGV. 1955. PP. 24-37.

[3] CARVALHO, Paulo de Barros. Hermenêutica do Direito Tributário. In Elementos de Direito Tributário. Aulas do III Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais. 1978. PP 266 e seguintes.

[4] Texto disponível em http://jus.com.br/artigos/20403/a-interpretacao-das-normas-de-imunidade-tributaria#ixzz3Cq8hh5RL, em 09 de setembro de 2014, às 14h22m.

[5] Princípios são enunciados prescritivos que compõem a competência tributária, amplian-

do ou restringindo as possibilidades de criar normas jurídico-tributárias – relacionadas, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

AUTOR
José Julberto Meira Júnior

COMENTÁRIOS:

Este dispositivo representação a exata condição limitativa do direito tributário, pois o uso de princípios gerais de direito privado estão estabelecendo limites entre o próprio direito tributário (ciência de sobreposição ou superposição) e o próprio direito privado, demonstrando o interelacionamento da ciência tributária com os diversos ramos do direito.

O artigo 109, segundo Ruy Barbosa Nogueira[1] ao tratar de princípios de direito privado, "teve dupla finalidade: afastou estes como meio supletivo da integração da lei fiscal e deixou esclarecido o aspecto das relações que o Direito Tributário mantém com o Direito Privado. Isto significa que, quando as categorias de Direito Privado estejam apenas referidas na lei tributária, o intérprete há de ingressar no Direito Privado para bem compreendê-las, porque neste caso elas continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro Direito Privado, porque não foram alteradas pelo Direito Tributário, mas incorporadas sem alteração e portanto vinculantes dentro deste."

Em outras palavras, existindo regra específica, no direito civil, direito administrativo ou outro qualquer, que estabeleça os limites de conceitos, institutos e formas, eles devem prevalecer.

Exemplo clássico disso seriam as hipóteses onde há legislação regulatória, como é o caso de energia, águas e esgoto, telefonia, combustível, etc, com as suas respectivas agências reguladoras (ANEEL, ANA, ANATEL, ANP, etc).[2]

---

[1] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 11ª edição. Ed. Saraiva. São Paulo. 1993. P. 104.

[2] A legislação tributária que disponha sobre alimentos não poderá definir o que é alimento,

pois esta responsabilidade, à luz da legislação vigente, é do Ministério da Agricultura, que, baseado em critérios internacionalmente aceitos, faz tais classificações sob regras próprias. Ou seja, caberia ao Direito Tributário apenas estabelecer o resultado da tributação sobre tais alimentos, jamais conceituá-lo.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

AUTOR
José Julberto Meira Júnior

COMENTÁRIOS:

No artigo anterior ao fazer referência aos princípios de Direito Privado como norteadores de conceitos, institutos e formas para uso no Direito Tributário, o legislador estabeleceu balizadores para o limite deste último a fim de limitar os efeitos tributários.

Neste dispositivo, que é nítido complemento do anterior, por sua vez, fica patente que nem a lei e tampouco o seu intérprete poderão alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, que sejam implícita ou explicitamente utilizados pelas Constituições Federal, Estaduais ou pelas Leis Orgânicas dos Municípios, não podendo haver invasão de competência neste mister.[1]

Assim, se a legislação do IPTU determinar que "veículos" também são bens imóveis, estar-se-ia invadindo a competência do IPVA, cuja delimitação, vem expressa no art. 155, III da CF/88.

Por outro lado, em conjugação com o dispositivo anterior, existe legislação específica definindo e conceituando, no mundo jurídico, o que se encaixará no contexto de veículo.

---

[1] Para o Professor Hugo de Brito Machado (in Curso de Direito Tributário, 7ª ed.. São Paulo. Ed. Malheiros. 1993. P. 80.), se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
II - outorga de isenção;
III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

AUTOR
José Julberto Meira Júnior

COMENTÁRIOS:

Interpretação literal é aquela em que não cabe ao intérprete qualquer margem de discricionariedade ou mesmo elasticidade na aplicação da norma. São aquelas hipóteses em que o intérprete deve aplicar a lei conforme ela fora elaborada, sem estender ou restringir os conceitos que envolvem a incidência tributária.

Diferentemente do que se apregoa no uso indevido da hermenêutica tributária, a interpretação literal é considerada uma exceção à regra, devendo prevalecer o uso dos demais métodos anteriormente comentados neste capítulo.

Aplicar-se a interpretação literal equivale a estabelecer limites à sua compreensão que não passam da leitura gramatical que se faz do texto, não podendo se ampliar qualquer conceito.

Tal regra deve ser entendida e compreendida no sentido de que as normas reguladoras da direito tributário que versem sobre as situações descritas neste artigo não comportam interpretação extensiva ou ampliativa, mas sim restritiva e até mesmo delimitativa.[1]

O uso de interpretações literais, segundo nosso CTN, é reconhecido basicamente nos casos de suspensão ou exclusão do crédito tributário[2], outorga de isenção[3] ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias[4].

Quando o Código Tributário Nacional prevê que as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são interpretadas literalmente, ele em verdade restringe tais causas.
Em outras palavras, o rol das causas de suspensão e o rol das causas de exclusão do crédito tributário são taxativos, não cabendo outra causa senão aquelas prevista nos arts. 151 e 175 do CTN, respectivamente.

Dito isso, temos que nos ater ao disposto no CTN, não cabendo outra hipótese de suspensão ou de exclusão do crédito senão aquelas previstas no Código.

A leitura desse dispositivo nos gera a falsa impressão de que as causas de extinção do crédito devem ser interpretadas de forma elástica, cabendo outras que não aquelas prevista no art. 156 do CTN, uma vez que não encontram vedação no art. 111, consistindo num rol exemplificativo. No entanto, apesar do art. 111, em análise, não tratar das causas de extinção, o art 141 do CTN é claro quando dispões que as causas de extinção são somente aquelas previstas no CTN, não cabendo outras.

Para os casos de isenção, de acordo com o STF, a isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo. No CTN, a isenção é causa de exclusão do crédito tributário e está prevista no art. 175, inciso I. De fato, a isenção representa um benefício fiscal em que a exigência tributária é afastada do contribuinte.[5]

Assim, o CTN optou por determinar a interpretação literal da isenção, pois uma vez que é benefício, não deve ser estendido para além da intenção e objetivo da lei.
O STJ não entende de forma diversa, aplicando o dispositivo nos casos concretos, como se pode ver no julgado a seguir:

> DIREITO TRIBUTÁRIO. EXTENSÃO DE ISENÇÃO FISCAL A CATEGORIA NÃO CONTEMPLADA.
> *Não é possível ao Poder Judiciário estender benefício de isenção fiscal a categoria não abrangida por regra de isenção na hipótese de alegação de existência de situação discriminatória e ofensa ao princípio da isonomia. A concessão de isenção fiscal é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, não sendo possível ao Poder Judiciário, sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia, reconhecer situação discriminatória de categorias não abrangidas pela regra isentiva e estender, por via transversa, benefício fiscal sem que haja previsão legal específica.*[6]

Por outro lado, há vozes na doutrina que entendem que a isenção deve ser interpretada de forma extensiva para atender a isonomia, uma que vez que não é razoável que pessoas em situação semelhante sejam tratadas de forma distinta pela legislação tributária.

Também se fará a interpretação literal que o tema versar sobre a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, observando-se que a Isenção, a anistia, imunidade ou qualquer benefício fiscal não afastam as obrigações acessórias que somente serão afastadas se houver previsão expressa, que deve ser interpretada literalmente.[7]

Exemplo de Interpretação literal:
DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE OS RENDIMENTOS AUFERIDOS PELO PORTADOR DE CADIOPATIA GRAVE NÃO APOSENTADO.
O portador de cardiopatia grave não tem direito à isenção do imposto de renda sobre seus vencimentos no caso em que, mesmo preenchendo os requisitos para a aposentadoria por invalidez, opte por continuar trabalhando. O art. 6º, XIV, da Lei n. 7.713/1988 exige, para que se reconheça o direito à isenção, a presença de dois requisitos cumulativos: que os rendimentos sejam relativos a aposentadoria, pensão ou reforma; e que a pessoa física seja portadora de uma das doenças ali elencadas. Inexiste, portanto, previsão legal expressa da situação em análise como hipótese de exclusão do crédito tributário, o que se exige em face da regra contida no art. 150, § 6º, da CF. Ademais, o art. 111, II, do CTN determina que seja interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Ressalte-se, ainda, que não se caracteriza qualquer ofensa ao princípio da isonomia em face da comparação da situação do indivíduo aposentado com o que esteja em atividade. Com efeito, há de ser observada a finalidade do benefício, que é diminuir o sacrifício dos definitivamente aposentados, aliviando-os dos encargos financeiros. Por fim, deve-se considerar que a parte final do inciso XIV do art. 6º da Lei n. 7.713/1988, ao estabelecer que haverá isenção do imposto de renda "mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma", tem por objetivo apenas afastar o risco de tratamento diferenciado entre os inativos.
Assim, não são isentos os rendimentos auferidos pelo contribuinte não aposentado em razão de sua atividade, ainda que se trate de pessoa portadora de uma das moléstias ali referidas. RMS 31.637-CE, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 5/2/2013.

---

[1] Ex.: ao estabelecer a isenção de ICMS para o café, não importará se o café está na forma de grão ou moído ou tampouco o tipo de café, pois a isenção é para o café.
[2] Ver artigos 151 a 155 e 175 a 182 do CTN.
[3] Ver artigos 176 a 179, CTN e Súmula 100, STJ.
[4] Ver Súmula 95, STJ, segundo a qual, a redução da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados ou do Imposto de Importação não implica redução do ICMS, pelo princípio da competência. Ressalte-se que atualmente, a redução da base de cálculo é reconhecida como uma isenção parcial para efeitos de ICMS.
[5] Para os casos do ICMS, observando-se a regra constitucional isentiva do artigo 155, § 2º, II da Constituição Federal, por força da Lei Complementar nº 24/75, cabe ao CONFAZ, por intermédio de Convênios, regulamentar a concessão de benefícios, que serão, posteriormente, juridicizados nas respectivas legislações internas das UFs.

[6] Precedente citado do STF: RE 405.579-PR, DJ 3/8/2011. AgRg no AREsp 248.264-RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27/11/2012 (Informativo no 0514).
[7] Ver regra decorrente do artigo 194, parágrafo único no CTN

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
I - à capitulação legal do fato;
II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

AUTOR
José Julberto Meira Júnior

COMENTÁRIOS:

Este dispositivo nada mais é, em matéria tributária, de que um reforço ao princípio da anterioridade constitucionalmente definido no artigo 150, III de nosso texto constitucional aplicado em matéria penal tributária, pois determina que a lei tributária que define infrações ou lhes comine penalidades, deve ser sempre interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte, numa evidente alusão ao princípio do direito penal segundo o qual, na dúvida, deve sempre favorecer o réu.[1]

A regra de aplicação descrita aos incisos I a IV, em havendo dúvida, deve ser a mais favorável ao acusado, ou seja, de forma mais branda.

Para a hipótese, não havendo dolo ou fraude, o STF entendeu, ainda que se trate de penalidade fixa, por reduções, como no caso do AC. Da 1ª T., de 04.06.1994 (Rel. Min. Aliomar Baleeiro. RTJ. Vol. 73. P. 548), segundo o qual "concilia-se com farta jurisprudência do STF o acórdão que reduziu multas, juros, etc., pelos quais a dívida de mora, sem fraude, ficou elevada a mais de 400%."

Da mesma forma, segundo o STF (AC. Da 2ª T., de 11.12.1979. Rel. Min. Moreira Alves. RTJ. Vl. 96. P. 1354): "Tem o STF admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei, quando assume ela, pelo montante desproporcionado, feição confiscatória."

A 2ª Turma do STF reconheceu, no ano de 2013, em Agravo Regimental no Recurso Ex-

traordinário (AgReg no RE nº 754.554/GO), por intermédio do Relator Min. Celso de Mello, reconheceu como inconstitucional, por unanimidade, dispositivo da legislação goiana multa equivalente a 25% do valor da operação pela não emissão/emissão com valor incorreto de determinado valor fiscal.

Ressalte-se que a equidade aqui tratada não se confunde com a citada no artigo 108, IV, pois aquela trata de integração de norma tributária com o direito.

Dessa forma, existindo dúvida, sendo esta justificável, deve-se beneficiar o contribuinte, ficando evidente o apelo social do CTN de forma a privilegiar a atividade produtiva.

---

[1] Postulado básico do Direito Penal: “In dubio pro reo”.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

AUTOR
Maurício Dalri Timm do Valle

Parece-nos que o art. 113, § 1º, trata da incidência normativa.
O tema da incidência da norma jurídica é um dos mais interessantes, no campo da teoria da norma, e o um dos que mais embates doutrinários tem acalorado. Ao tratar da incidência, é-nos vedado deixar de examinar o posicionamento de determinados doutrinadores, tais como FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, PAULO DE BARROS CARVALHO, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, ALFREDO AUGUSTO BECKER, GERALDO ATALIBA e MARCOS BERNARDES DE MELLO. O exame da incidência é imprescindível, pois é por meio dela que os fatos sociais se transformam em fatos jurídicos. Convém, então, identificarmos o preciso instante em que se dá a incidência da norma jurídica, como se dá, bem como suas características. Lembremo-nos com EZIO VANONI que “a obrigação

tributária concreta nasce no momento em que se verifica o fato da vida social, do qual a lei faz depender o aparecimento do débito tributário, ou seja, como diz a doutrina alemã, no momento da Tatbstandsverwirklichung".[1]

Esclarecemos, desde logo, que a incidência ocorre concomitantemente à subsunção do conceito do fato ao conceito da hipótese de incidência da norma. Falamos em subsunção do conceito do fato ao conceito da norma porque a subsunção é operação que somente se pode dar entre iguais. Ocorre a subsunção quando o conceito do fato se amolda suficientemente ao conceito da norma ou, ainda, quando ocorrem "...todos os elementos que a compõem (hipótese)". [2]

Pouco importa que os destinatários a quem a norma jurídica é dirigida a desconheçam. O desconhecimento não obsta a sua incidência, na medida em que uma de suas características é exatamente a incondicionalidade. Melhor explicando: a incidência, para ocorrer, não depende da adesão daqueles a quem a norma é destinada. [3]

Ocorrendo a subsunção, a incidência dá-se de forma automática e infalível. Esse é o ponto de vista compartilhado por numerosos autores de tomo, a exemplo de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, ALFREDO AUGUSTO BECKER, MARCOS BERNARDES DE MELLO, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, GERALDO ATALIBA e SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO[4]. Dessa forma, incidência não falha, o que pode falhar é o atendimento aos seus comandos.[5]

E as normas jurídicas incidem porque concebidas para esse exato fim. Para incidir. É por meio da incidência que as normas jurídicas desempenham seu papel de regular a sociedade.[6]

Aqui é preciso abrir um pequeno parêntesis.
A eficácia jurídica, ou seja, as relações jurídicas, não são efeitos da hipótese de incidência ou, para usar a terminologia pontiana, do suporte fáctico abstrato. É dos fatos jurídicos que emergem os efeitos jurídicos.[7] Correta a lição de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, de que "Só após a incidência da regra jurídica é que os suportes fácticos entram no mundo jurídico, tornando-se fatos jurídicos".[8]

Nesse particular, o suporte factico ao qual se refere PONTES DE MIRANDA é o suporte fáctico concreto, ou seja, o fato concretamente sucedido. Isso é, é a incidência da norma jurídica – à qual chama PONTES DE MIRANDA de regra jurídica –, que faz com que os fatos sociais ingressem no mundo jurídico. Isso se dá após a sua coloração pela incidência normativa, e somente após ela é que os fatos se tornam jurídicos e podem produzir efeitos jurídicos. Dessa forma, podemos afirmar que a eficácia da norma jurídica é a incidência, enquanto a eficácia do fato jurídico, ou a eficácia jurídica, é a instauração da relação jurí-

dica prevista no conseqüente normativo.[9]

A fenomenologia da incidência, com a coloração dos fatos sociais em fatos jurídicos, ocorre num plano abstrato, chamado por PONTES DE MIRANDA de mundo do pensamento. A sua apreensão ou percepção dá-se no plano da realidade, em razão das suas conseqüências, ou seja, pela eficácia dos fatos jurídicos.[10]

Analisando a fenomenologia da incidência, mostra-se imprescindível avançarmos para diferençá-la da respeitabilidade (observância) à norma e de sua aplicação, pois, com essas, nada tem a ver, como ponderam FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, MARCOS BERNARDES DE MELLO e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES.[11]

No que se refere à respeitabilidade ou observância à norma, é necessário firmar que sua inocorrência em nada afeta a incidência. E isso por um motivo simples. Ambas são lógica e cronologicamente posteriores à ocorrência da incidência normativa. Em relação à aplicação, a premissa da qual parte FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, parece-nos perfeita. Para o mestre alagoano,

> ...é falsa qualquer teoria que considera apenas provável ou suscetível de não ocorrer a incidência das regras jurídicas (o homem não organizou a vida social deixando margem à não-incidência, porque teria sido o ordenamento alógico, em sistemas de regras jurídicas em que essas poderiam não ser), e.g., as teorias que afirmam que algumas regras jurídicas não se aplicam e, pois, não são (confusão entre incidência e aplicação)...[12]

À semelhança do que ocorre com a respeitabilidade, a incidência precede logicamente a aplicação do direito e dela independe. Não são coincidentes, portanto. Como bem lembra JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, há casos em que, apesar de incidir, determinada norma jurídica não será aplicada. O exemplo do qual se vale é o da não aplicação de normas tributárias incidentes sobre sujeitos sem capacidade contributiva. [13]

Parece-nos, entretanto, que a aplicação da norma, entendida como a produção de uma norma individual e concreta, terá lugar nos casos em que, mesmo ocorrida a incidência normativa, não sejam os efeitos do fato jurídico observados.
O entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO – sobre o qual encontramos boa síntese no Decadência e prescrição no direito tributário, de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI – diverge sensivelmente do de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA e de seus seguidores.[14]

Logo no início de seu Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, o professor da USP e da PUC-SP afirma que, ao tentar isolar a fenomenologia da incidência tributária,

estabelecerá como pressuposto o "...descabimento da distinção entre incidência jurídica e atividade de aplicação do direito" e, ainda, a aceitação da "...diferença básica entre evento e fato".[15]

Não se distancia do entendimento de LOURIVAL VILANOVA de que o direito positivo tem por escopo alterar a conduta. Entretanto, ressalta que essa alteração da conduta não significa uma intervenção efetiva (direta), como se se pudesse livremente transitar da linguagem do dever-ser para a linguagem do ser. Antes, as prescrições do direito positivo têm como objetivo influenciar ou até mesmo direcionar comportamentos, estabelecendo, no plano hipotético, um acontecimento que, ao se concretizar, fará irromper um vínculo jurídico.[16]

Mas o ponto do pensamento de PAULO DE BARROS CARVALHO que o distingue daqueles clássicos, tais como ALFREDO AUGUSTO BECKER, GERALDO ATALIBA, FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, MARCOS BERNARDES DE MELLO e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, não reside na automaticidade e infalibilidade da incidência, no exato momento em que se concretize o fato abstratamente previsto na hipótese de incidência da norma. Apesar de sustentar expressamente, o professor da USP e da PUC-SP que tem para si que "...a incidência não se dá 'automática e infalivelmente' com o acontecimento do fato jurídico tributário, como afirmou de modo enfático Alfredo Augusto Becker...", não é o que concluímos, avançando na leitura de seu Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência e de seu Curso de direito tributário.[17]

Parece-nos que, para PAULO DE BARROS CARVALHO, a incidência dá-se automática e infalivelmente com a concretização do fato jurídico tributário sim. O que muda, para ele, é exatamente o momento no qual se pode considerar ocorrido o fato jurídico tributário.[18]

Observemos que, para ele, assim como para os seguidores da outra corrente, duas operações formais compõem a incidência: a subsunção e a implicação. A primeira delas, também chamada de inclusão de classes, trata-se da identificação de uma ocorrência concreta, em determinado tempo e espaço, que se inclua de modo perfeito nos contornos do fato abstratamente descrito na hipótese de incidência normativa. [19] A implicação, por sua vez, refere-se à determinação da instauração da relação jurídica prevista na tese ou conseqüente normativo, caso se concretize o fato abstratamente descrito na hipótese.[20]

Entretanto – e aqui percebemos o que separa as duas correntes – para que se dê a incidência, na visão do professor da USP e da PUC-SP, imprescindível a presença de um ser humano realizando a subsunção e, posteriormente, a implicação determinada pela norma jurídica, na medida em que ambas não operam autonomamente.[21] Para ferir diretamente os comportamentos, é necessária a edição de norma individual e concreta, visão essa que já se encontrava, ainda que de forma incipiente, no pensamento de GASTON JÈZE.[22]
Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO é enfático:

> ...as normas gerais e abstratas não ferem diretamente a condutas intersubjetivas, para regulá-las. Exigem o processo de positivação, vale dizer, reclamam a presença de norma individual e concreta a fim de que a disciplina prevista para a generalidade dos casos possa chegar ao sucesso efetivamente ocorrido, modalizando deonticamente as condutas.[23]

Mas não só. Sustenta PAULO DE BARROS CARVALHO que, para haver tanto o fato jurídico tributário quanto a relação jurídica que dele se irradiará, é necessário que exista uma linguagem. Aqui, interessante lembrarmos que PAULO DE BARROS CARVALHO adota a distinção entre eventos e fatos.[24]

E aqui se acentua a divergência entre a concepção clássica e a de PAULO DE BARROS CARVALHO. Segundo ele, tanto a realidade como também a realidade social, que em seu interior reside, são constituídas pela linguagem. Sobre essa linguagem social incide a linguagem prescritiva do direito positivo, juridicizante de fatos e condutas, que os separa em lícitos e em ilícitos.[25]

Realiza, também, a divisão da realidade social em dois setores: o juridicizado – plano da facticidade jurídica – e o não-juridicizado. Dessa forma, não havendo relato em linguagem, os chamados eventos jamais se tornariam fatos sociais ou jurídicos. Caso não seja, o evento, vertido na competente linguagem requerida pelo direito positivo, jamais ingressará no plano da facticidade jurídica, nunca vindo a se tornar fato jurídico.[26]

Não há espaço, aqui, para aprofundarmos a análise da incidência normativa, tema que, por ser extremamente rico, não pode ser esgotado em meia dúzia de páginas. É necessário tratar, ainda, das teorias da incidência normativa, principalmente a de PAULO DE BARROS CARVALHO que, segundo ele próprio, baseia-se nas ideias desenvolvidas por JÜRGEN HABERMAS em seu Teoria de la acción comunicativa: complementos y estúdios prévios, quando este realiza a distinção entre objetos da experiência e fatos.[27]

Ainda nos comentários a este dispositivo, é necessário ressaltar que o legislador andou mal ao prescrever que "a obrigação principal [...] tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária". O dispositivo não só é incompatível com a definição de tributo prevista no art. 3º, do Código Tributário Nacional, como também com o clássico conceito constitucional de tributo, desenvolvido por GERALDO ATALIBA, que analisou as formas pelas quais os particulares entregam dinheiro ao Estado – multa (pena pecuniária), obrigação convencional (contrato), indenização por dano e tributo – e, confrontando-as, descobriu as características peculiares de cada uma delas.[28]

Ao colocá-las lado a lado, percebeu que emergem duas características que as diferenciam: modo de nascimento da obrigação e licitude ou ilicitude do fato abstratamente des-

crito na hipótese de incidência.

Analisando-as sob o enfoque do modo de nascimento, percebeu que as obrigações convencionais, assumidas pelo particular perante o Estado, apesar da semelhante configuração com o comportamento praticado por aquele em face deste, no caso de uma obrigação tributária, desta diferencia-se pelo seu caráter voluntário. Como bem afirma GERALDO ATALIBA, "Se se tratar de vínculo nascido da vontade das partes, estar-se-á diante de figura convencional (obrigatio ex voluntate)".[29]

A obrigação tributária, por sua vez, é compulsória. Encontramos, portanto, a primeira característica componente do conceito constitucional de tributo: a compulsoriedade.

Modificando o foco das atenções para as outras formas de o particular levar dinheiro ao Estado – multas (penas pecuniárias) e indenizações por dano – percebeu que essas obrigações decorrem da realização, por parte do particular, de algum comportamento considerado pelo ordenamento jurídico como ilícito.

A obrigação do pagamento do tributo, por sua vez, decorre sempre de um comportamento lícito. Utilizando-nos dos ensinamentos de GERALDO ATALIBA, temos que "...o tributo não é sanção por violação de nenhum preceito, nem reparação patrimonial".[30]

Dessa forma, a segunda característica integrante do conceito constitucional de tributo é a licitude do fato descrito hipoteticamente na hipótese de incidência. Não nos esqueçamos, porém, que fatos ilícitos, concretamente ocorridos, podem fazer nascer a obrigação de pagar tributos. Com efeito, se alguém pratica ilícitos penais e, em decorrência disso, aufere renda, é mais que evidente que esse sujeito deve pagar o competente imposto de renda. Notemos que não é a prática do ilícito penal (fato ilícito) que faz nascer a obrigação tributária. Ela surge com a ocorrência do fato lícito auferir renda.

A noção constitucional de tributo é exatamente essa: a de uma obrigação compulsória da qual é sujeito ativo o Estado e sujeito passivo um particular, decorrente de uma conduta lícita deste último.

Assim. resta a indagação: como pode ser objeto da obrigação tributária principal o pagamento de penalidade pecuniária?

> § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Devemos examinar o objeto da prestação, ainda que brevemente. O objeto da prestação

será sempre uma conduta humana que consiste num fazer, que deve ser lícito, possível e determinado.[31] Esse é o gênero do qual são espécies, seguindo a classificação romana, as prestações de dar, de fazer em sentido estrito e de não-fazer.[32]

As de dar e fazer em sentido estrito são as prestações positivas e a de não-fazer é prestação negativa.[33]

Não se fala em obrigações de dar, de fazer em sentido estrito e de não-fazer, em razão de que essas denominações somente teriam lugar se seguíssemos a doutrina de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, TITO FULGÊNCIO, KARL LARENZ, PAULO LUIZ NETTO LÔBO e MARCELO JUNQUEIRA CALIXTO, para os quais a valoração econômica da prestação não é característica imprescindível para a caracterização de uma relação jurídica como obrigacional.[34]

Como conclui JOSÉ ROBERTO VIERA, esse entendimento é exceção no universo dos civilistas.[35]

Grande parte deles anota como traço característico da relação jurídica obrigacional ser o objeto da prestação aferível pecuniariamente. Compõem essa corrente, à qual nos filiamos, dentre outros, WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, ORLANDO GOMES, SILVIO RODRIGUES, CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA e ÁLVARO VILLAÇA DE AZEVEDO e.[36]

Por aderirmos à última corrente, temos por relação jurídica obrigacional aquela cuja prestação manifeste cunho patrimonial e, às demais, nominaremos de não-obrigacionais.

Transportando a teorização da Teoria Geral do Direito e do Direito Civil para o âmbito tributário, as relações jurídico-tributárias que ostentem a patrimonialidade considerar-se-ão obrigações tributárias, e as que não manifestem essa característica serão as relações jurídicas que determinam deveres instrumentais ou formais.

O momento é oportuno para, valendo-nos das lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, afastar a infeliz denominação, empreendida pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional, destas últimas de obrigações acessórias. Como visto, de obrigações, na acepção jurídica, não se tratam. O mesmo se diga da sua suposta acessoriedade. Não são poucas as situações em que tais deveres são independentes da obrigação tributária, tais como o dever de não embaraçar a atividade fiscalizatória da Administração, emitir notas fiscais, manter atualizado o livro caixa etc.[37]

Dadas essas explicações, passaremos à análise das espécies de prestações. Como enunciado, as prestações são classificadas pela doutrina em positivas e negativas. Essas as prestações de não-fazer, aquelas as de dar e de fazer em sentido estrito.

As prestações positivas de fazer em sentido estrito concretizam-se, no dizer de CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, "...em um ato do devedor (sujeito passivo)". Envolvem, como afirma PAULO LUIZ NETTO LÔBO, a ação humana "...até o limite no qual a pessoa possa física e psiquicamente atingir, ou até onde o direito admita", que seja diversa da entrega de uma coisa.[38]

Nestas, o sujeito passivo compromete-se a realizar determinado comportamento em benefício do sujeito ativo da relação jurídica.[39]

As prestações positivas de dar, por sua vez, realizam-se, de acordo com PAULO LUIZ NETTO LÔBO, "...por ato humano, 'a fortiori' de fazer algo (dar a coisa)"[40] . Nelas, o sujeito passivo compromete-se à entrega de alguma coisa.

Consiste na tradição da coisa, com o escopo de transferir a propriedade, a posse ou o uso.[41]

É bem verdade que a diferença entre ambas é tênue, "...muito sutil...", como diz WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, na medida em que há casos que se encontram na "...zona grísea...", como ensina CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, mas nem por isso impossível.[42] A doutrina estabelece o caminho para se empreender a distinção entre as prestações de dar e aquelas de fazer em sentido estrito.

Inicialmente, é preciso verificarmos se o dar decorre de um fazer em sentido estrito. Caso o sujeito passivo deva confeccionar a coisa antes de entregá-la, estaremos diante de um fazer em sentido estrito. Caso não haja tal dever, a prestação será de dar.[43]

Posteriormente, devemos analisar a importância atribuída ao sujeito passivo. Se a pessoa que figurar como sujeito passivo da relação jurídica assumir especial importância, a prestação muito provavelmente será de fazer em sentido estrito. Do contrário, se àquela figura se atribuir papel secundário, importando a coisa em si, independentemente de quem a entregue, estaremos diante de uma prestação de dar. Daqui emerge outra distinção: as prestações de dar podem ser executadas por terceiros, enquanto as de fazer em sentido estrito, em regra, não.[44]

Dizemos, em regra, pois, após as teorizações acerca da tutela específica, em especial a ressarcitória, na forma específica, amparada no artigo 461 da Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil – e no artigo 84 da Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990 – Código de Defesa do Consumidor –, vêm ocorrendo mudanças nesse entendimento.

A essas orientações, SILVIO RODRIGUES e ORLANDO GOMES acrescentam a que as

distingue identificando-as com as prestações de coisa e de fato. Às prestações de dar e de fazer em sentido estrito corresponderiam as prestações de coisa e de fato, respectivamente.[45]

As prestações negativas, de não-dar, são aquelas que são cumpridas pela abstenção ou pela omissão.[46]

Nesses casos, o sujeito passivo da relação jurídica obriga-se a não realizar um determinado ato, cuja realização lhe é possível. Integra essa espécie de prestação o dever de tolerar.[47]

No campo tributário, por exemplo, o dever de tolerar a fiscalização, de não a embaraçar. E, ainda, impedir àquele que esteja sob sua responsabilidade a prática de determinado ato.

> § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Por fim, o § 3º do art. 113 estabelece a esdrúxula prescrição de que a inobservância de deveres instrumentais ou formais convertem-nos, como em passe de mágica, em obrigação principal relativamente á penalidade pecuniária. Lembremo-nos de que obrigação principal é o tributo, e que o tributo não pode ser decorrente de fato ilícito. E, ainda, que a penalidade pecuniária é decorrente de fato ilícito.
Assim, deveres instrumentais ou formais descumpridos transformar-se-iam em tributos decorrentes de fatos ilícitos, algo que, como visto, inexiste. O enunciado prescritivo é tão confuso que chega a ser difícil explicá-lo!

Ou seja, de acordo com este enunciadodeveres instrumentais, quando descumpridos, transformam-se em tributo, mas apenas no que se refere à penalidade pecuniária.

---

[1] Natureza e interpretação das leis tributária. Trad. RUBENS GOMES DE SOUSA. Rio de Janeiro : Edições Financeiras, s/d., p. 131. No original em italiano: "La concreta obbligazione tributaria nasce nel momento in cui si verifica il fatto della vita sociale, cui la legge lega il sorgere del debito tributario, cioè nel momento, como insegna la dottrina tributaria tedesca, della Tatbestandsverwirklichung" – Natura e interpretazione delle leggi tributarie. In. Opere giuridiche. A cura di FRANCESCO FORTE e CESARE LONGOBARDI. Milano : Giuffrè, 1961, p. 113. Sobre a transformação dos fatos sociais em jurídicos, ver FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, Tratado de direito privado, tomo I. Rio de Janeiro : Borsoi, 1954, p. XVII

[2] ALFREDO AUGUSTO BECKER, Teoria geral do direito tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 326; Na visão de GERALDO ATALIBA "Subsunção é o fenômeno de um fato

figurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei" - Hipótese de incidência tributária. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 69.

3 FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, Tratado de direito privado, tomo I. Rio de Janeiro : Borsoi, 1954, p. 11; ALFREDO AUGUSTO BECKER, Teoria geral do direito tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 328-329.

4 F. C. PONTES DE MIRANDA, Tratado de direito privado, tomo I. Rio de Janeiro : Borsoi, 1954, p. 16; A. A. BECKER, Teoria geral do direito tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 326; M. B. DE MELLO, Teoria do fato jurídico: plano da existência. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 75; J. SOUTO MAIOR BORGES, Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário comparado: União Européia e MERCOSUL. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 43-44; G. ATALIBA, Hipótese de incidência tributária. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 42-45; S. C. N. COÊLHO, Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. 3ª ed. São Paulo : Dialética, 2003, p. 107-110.

5 FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, Tratado de direito privado, tomo I. Rio de Janeiro : Borsoi, 1954, p. 12. MARCOS BERNARDES DE MELLO, Teoria do fato jurídico: plano da existência. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 79. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário comparado: União Européia e MERCOSUL. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 43. ALFREDO AUGUSTO BECKER, Teoria geral do direito tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 322 e 328.

6 Respectivamente: Idem, p. 18; Idem, p. 92-93; Idem, p. 35; Idem, p. 312; e ADRIANO SOARES DA COSTA, Teoria da incidência da norma jurídica: crítica ao realismo-lingüístico de Paulo de Barros Carvalho. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 26-28.

7 FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, Tratado de direito privado, tomo I. Rio de Janeiro : Borsoi, 1954, p.4

8 Ibidem, p. 5. No mesmo sentido, vide, MARCOS BERNARDES DE MELLO, Teoria do fato jurídico: plano da existência. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 74-75.

9 Tratado de direito privado, tomo I. Rio de Janeiro : Borsoi, 1954, p. 6 e 16-17.

10 Ibidem, t. I, p. 7.

11 F. C. PONTES DE MIRANDA, Tratado de direito privado, tomo I. Rio de Janeiro : Borsoi, 1954, p. 10-11; M. B. DE MELLO, Teoria do fato jurídico: plano da existência. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 75-79; e J. SOUTO MAIOR BORGES, Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário comparado: União Européia e MERCOSUL. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 36-37.

12 Tratado de direito privado, tomo I. Rio de Janeiro : Borsoi, 1954, p. 4.

13 JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário comparado: União Européia e MERCOSUL. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35-37.

14 Decadência e prescrição no direito tributário. 3. Ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 58-72.

15 PAULO DE BARROS CARVALHO, Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.

7. ed. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 7.
[16] "Na instância normativa, tratando-se de regras gerais e abstratas, temos a previsão hipotética implicando a prescrição de um vinculum juris; no plano da realidade, um enunciado factual que se subsume à classe da hipótese e o surgimento de um liame com a especificação das pessoas e da conduta regulada, bem como do objeto dessa conduta. No caso das normas individuais e concretas, o juízo mantém-se condicional e também hipotético, a despeito de o antecedente estar apontando para um acontecimento que já se consumara no tempo" - PAULO DE BARROS CARVALHO, Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7. ed. São Paulo : Saraiva, 2009, p.10-11.
[17] Ibidem, p. 12; e Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 277 et seq.
[18] "Ao preceituar a conduta, fazendo irromper direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos, o conseqüente normativo desenha a previsão de uma relação jurídica, que se instala, automática e infalivelmente, assim que se concretize o fato" - Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 314.
[19] PAULO DE BARROS CARVALHO, Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7. ed. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 90.
[20] Ibidem, p. 11.
[21] "Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas e, com isso, imprimindo positividade ao sistema, quer dizer, impulsionando-o das normas superiores às regras de inferior hierarquia, até atingir o nível máximo de motivação das consciências e, dessa forma, tentando mexer na direção axiológica do comportamento intersubjetivo: quando a norma terminal fere a conduta, então o direito se realiza, cumprindo seu objetivo primordial, qual seja, regular os procedimentos interpessoais, para que se torne possível a vida em sociedade, já que a função do direito é realizar-se, não podendo ser o direito o que não é realizável, como já denunciara Ihering. E essa participação humana no processo de positivação normativa se faz também com a linguagem, que certifica os acontecimentos factuais e expede novos comandos normativos sempre com a mesma compostura formal: um antecedente de cunho descritivo e um conseqüente de teor prescritivo" - PAULO DE BARROS CARVALHO, Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7. ed. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 11-12.
[22] "Quando um indivíduo preenche tôdas as condições legais para ser tributado, ainda não é devedor do impôsto. Eis porque, nesse caso, se pode criticar a expressão fato gerador do impôsto. Ela deixa crer que o indivíduo se tornou, ipso facto, devedor do impôsto, que êle tenha sido colocado de pleno direito na situação jurídica individual de devedor. Seria um êrro. O indivíduo preencheu, apenas, tôdas as condições exigidas pela lei para que a administração possa considerá-lo devedor de tal quantia a título de tal impôsto, criar

para tal pessoa a situação jurídica individual de devedor de tal quantia. O fato gerador do impôsto não criou, pois, dívida individual de tal impôsto, como parece indicá-lo o têrmo gerador" (sic) - O fato gerador do imposto: contribuição à teoria do crédito de impôsto. Revista de direito administrativo, v. 2. n. I, jul. 1945, p 53-54.

[23] Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7. ed. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 90-91.

[24] "...para que haja o fato jurídico e a relação entre sujeitos que dele, fato, se irradia, necessária se faz também a existência de uma linguagem: linguagem que relate o evento acontecido no mundo da experiência e linguagem que relate o vínculo jurídico que se instala entre duas ou mais pessoas. E o corolário de admitirmos esses pressupostos é de suma gravidade, porquanto, se ocorrerem alterações na circunstância social, descritas no antecedente de regra jurídica como ensejadora de efeitos de direito, mas por qualquer razão não vierem a encontrar a forma própria de linguagem, não serão consideradas fatos jurídicos e, por conseguinte, não propagarão direitos e deveres correlatos" - Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7. ed. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 12.

[25] Após reconhecer a força da afirmação, PAULO DE BARROS CARVALHO faz a ressalva que "Há porções do nosso meio-envolvente que não seriam formadas especificamente pela linguagem, permanecendo no campo das meras sensações. Tendo em vista, porém, que são intervalos pequenos e em obséquio à uniformidade da proposta epistemológica, creio que podem ser relegados a segundo plano, pois as sensações que não logram objetivar-se no âmbito das interações sociais, acabam por dissolver-se no fluxo temporal da consciência" - Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7. ed. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 13.

[26] "Assim como um evento qualquer, para tornar-se fato, exige relato em linguagem competente, qualquer acontecimento ou mesmo qualquer fato social que pretenda ingressar no reino da facticidade jurídica precisa revestir-se da linguagem própria que o direito impõe. Não é suficiente que ocorra um homicídio. Mister se faz que possamos contá-lo em linguagem jurídica, isto é, que venhamos a descrevê-lo consoante as provas em direito admitidas. Se não pudermos fazê-lo, por mais evidente que tenha sido o acontecimento, não desencadeará os efeitos jurídicos a ele atribuídos" - Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7. ed. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 13.

[27] Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7. ed. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 119-120.

[28] Hipótese de incidência tributária. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 36.

[29] Ibidem, p. 37.

[30] Ibidem, p. 37.

[31] PAULO LUIZ NETTO LÔBO: "Sob a perspectiva da prestação, as três espécies essenciais de obrigações, ou seja, dar, fazer e não fazer, podem ser remetidas a uma só, que é fazer (não fazer é ainda fazer)" - Teoria geral das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 65; WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO diz que "Realmente [...] as obrigações de dar são também obrigações de fazer, porém de um tipo particular, que justifica assim um regi-

me legal distinto" - Curso de direito civil: direito das obrigações. São Paulo: Saraiva, 1960, p. 95; SILVIO RODRIGUES é da opinião de que se poderia dizer que "...dentro da idéia de fazer, encontra-se a de dar, pois quem promete a entrega de determinada prestação está, em rigor, vinculando-se a fazer referida entrega" - Direito civil: parte geral das obrigações. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 31; e ALFREDO AUGUSTO BECKER, Teoria geral do direito tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 303, 366-367.

[32] PAULO LUIZ NETTO LÔBO, Teoria geral das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 112 e 123. Defendendo o ponto de vista de que se classificam as prestações e não a obrigação: GUSTAVO BIRENBAUM, Classificação: obrigações de dar, fazer e não fazer. In: TEPEDINO, Gustavo (Org.). Obrigações: estudos na perspectiva civil-constitucional. Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 121, n. 3.

[33] ORLANDO GOMES, Obrigações. 8ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1988, p. 45; LOUIS JOSSERAND, Derecho civil: teoria general de las obligaciones. Buenos Aires: Ed. Juridicas Europa-America, 1950. t. 2. v.1, p. 2; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, Instituições de direito civil: volume II: teoria geral das obrigações. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 17; ÁLVARO VILLAÇA DE AZEVEDO, Teoria geral das obrigações. 8. ed. São Paulo: RT, 2000, p. 31; GUSTAVO BIRENBAUM, Classificação: obrigações de dar, fazer e não fazer. In: TEPEDINO, Gustavo (Org.). Obrigações: estudos na perspectiva civil-constitucional. Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 121; EDUARDO GARCÍA MAYNEZ, Introducción al estudio del derecho, 4.ed. México: Editorial Porrúa, 1951, p. 259.

[34] F. C. PONTES DE MIRANDA, Tratado de direito privado, tomo XXII (Direito das obrigações: Obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações). Rio de Janeiro : Borsoi, 1971, p. 40-41; Citando o artigo 241 do Código Civil alemão, e afirmando que, "Para uns, a prestação deve ter sempre um valor econômico: verdadeiro vinculado é o patrimônio, a obrigação diminui um patrimônio, aumenta o outro...", parece-nos que o nome de TITO FULGÊNCIO pode somar-se aos que são da opinião de que o conteúdo patrimonial da prestação é prescindível para que se esteja diante de uma relação jurídica obrigacional. - T. FULGÊNCIO, Do direito das obrigações: das modalidades das obrigações (artigos 863-867). 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958, p. 19-20; escreveu o professor da Universidade de Kiel: "Lo primario y decisivo, lo que da contenido y significación a la relación obligatoria y determina el carácter típico de la misma es la prestación determinada. La obligación está dirigida a la prestación determinada del deudor (o a las prestaciones de ambas partes) y cuando esto se ha producido entonces se ha alcanzado la finalidad de la obligación y ésta, por lo general, queda extinguida. La prestación puede consistir en una acción o en una omisión del deudor (§ 241, frase 2) y concretamente puede ser la entrega de una cosa o de un derecho, la concesión del uso de la cosa o de sus provechos, o cualquiera otra actividad. La prestación ha de serle en algún aspecto ventajosa al acreedor; no se exige que se trate de una ventaja patrimonial" - K. LARENZ, Derecho de obligaciones. Trad.: Jaime Santos Briz. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1958. v.1, t. I, p. 19-20 – destacamos; PAULO LUIZ NETTO LÔBO, afirma que, no direito brasileiro, não há regra que prescreva sejam as prestações avaliáveis em dinheiro e cita o artigo 398 do Código

Civil português, o qual exige corresponda à prestação um interesse do credor merecedor de tutela jurídica, sendo prescindível ostentar cunho patrimonial. - Teoria geral das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 65-66; M. J. CALIXTO, Reflexões em torno do conceito de obrigação, seus elementos e suas fontes. In: TEPEDINO, Gustavo (Org.). Obrigações: estudos na perspectiva civil-constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 11-13.

[35] A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993, p. 65.

[36] "Obrigação é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio. [...] A obrigação é ainda uma relação de natureza econômica; seu objeto exprime sempre um valor pecuniário. Obrigação cujo conteúdo não seja econômicamente apreciável refoge ao domínio dos direitos patrimoniais. A prestação há de ser sempre suscetível de aferição monetária; ou ela tem fundo econômico, pecuniário, ou não é obrigação, no sentido técnico legal. [...] A patrimonialidade constitui assim o caráter específico da obrigação. Através dêsse elemento, distingue-se a obrigação, no sentido técnico, dos deveres de outra natureza, morais, religiosos, sociais e mesmo jurídicos de índole diversa..." (sic) - W. B. MONTEIRO, Curso de direito civil: direito das obrigações. São Paulo: Saraiva, 1960, p. 8-11; 23-24; O. GOMES, Obrigações. 8ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1988, p. 11, 13, 20-21; Embora implicitamente, S. RODRIGUES, Direito civil: parte geral das obrigações. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 6-7; "...obrigação é o vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra prestação economicamente apreciável [...] Nela está caracterizado o requisito objetivo, a prestação, que a nosso ver há de ser dotada de patrimonialidade" - C. M. S. PEREIRA, Instituições de direito civil: volume II: teoria geral das obrigações. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 7 e 20-23; "O elemento objetivo da obrigação é o seu componente material, físico; é o objeto, que se apresenta na prestação, sendo, sempre, de conteúdo econômico ou conversível economicamente" - A. V. AZEVEDO, Teoria geral das obrigações. 8. ed. São Paulo: RT, 2000, p. 35.

[37] Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 320-323.

[38] C. M. S. PEREIRA, Instituições de direito civil: volume II: teoria geral das obrigações. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 58; P. L. N LÔBO, Teoria geral das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 113; No mesmo sentido: T. FULGÊNCIO, Do direito das obrigações: das modalidades das obrigações (artigos 863-867). 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958, p. 34; GUSTAVO BIRENBAUM, Classificação: obrigações de dar, fazer e não fazer. In: TEPEDINO, Gustavo (Org.). Obrigações: estudos na perspectiva civil-constitucional. Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 134.

[39] S. RODRIGUES, Direito civil: parte geral das obrigações. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 31; e Á. V. AZEVEDO, Teoria geral das obrigações. 8. ed. São Paulo: RT, 2000., p. 69.

[40] Teoria geral das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 123.

[41] WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, Curso de direito civil: direito das obrigações. São Paulo: Saraiva, 1960, p. 61; ÁLVARO VILLAÇA AZEVEDO, Teoria geral das obrigações.

8. ed. São Paulo: RT, 2000. p. 55; SILVIO RODRIGUES, Direito civil: parte geral das obrigações. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 19; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, Instituições de direito civil: volume II: teoria geral das obrigações. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 49; GUSTAVO BIRENBAUM, Classificação: obrigações de dar, fazer e não fazer. In: TEPEDINO, Gustavo (Org.). Obrigações: estudos na perspectiva civil-constitucional. Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 123.

42 W. B. MONTEIRO, Curso de direito civil: direito das obrigações. São Paulo: Saraiva, 1960, p. 96; C. M. S. PEREIRA, Instituições de direito civil: volume II: teoria geral das obrigações. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 46.

43 WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, Curso de direito civil: direito das obrigações. São Paulo: Saraiva, 1960, p. 95; No mesmo sentido CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, segundo o qual "...será faciendi a obrigação, quando a operação de entregar pressupõe o facere..." - Instituições de direito civil: volume II: teoria geral das obrigações. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 47. Dentre os tributaristas, vide, AIRES FERNANDINO BARRETO, ISS na Constituição e na Lei. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 42-43.

44 WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, Curso de direito civil: direito das obrigações. São Paulo: Saraiva, 1960, p. 95-96.

45 S. RODRIGUES, Direito civil: parte geral das obrigações. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 31. O. GOMES explica com perfeição a distinção. Para ele as prestações de coisas "...consistem na entrega de um bem, seja para lhe transferir a propriedade, seja para lhe ceder a posse, seja para restituí-la...", enquanto as prestações de fatos "...consistem em atividade pessoal do devedor" - Obrigações. 8ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1988, p. 46.

46 ÁLVARO VILLAÇA AZEVEDO, Teoria geral das obrigações. 8. ed. São Paulo: RT, 2000, p. 75.

47 PAULO LUIZ NETTO LÔBO, Teoria geral das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 118-119; WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, Curso de direito civil: direito das obrigações. São Paulo: Saraiva, 1960, p. 109; SILVIO RODRIGUES, Direito civil: parte geral das obrigações. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 41; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, Instituições de direito civil: volume II: teoria geral das obrigações. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 64-65. Quanto ao dever de tolerar: GUSTAVO BIRENBAUM, Classificação: obrigações de dar, fazer e não fazer. In: TEPEDINO, Gustavo (Org.). Obrigações: estudos na perspectiva civil-constitucional. Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 142.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

AUTOR

Maurício Dalri Timm do Valle

O intérprete, ao travar contato com os textos de direito positivo tributário, deparar-se-á com a expressão fato gerador.[1] São vários os enunciados prescritivos que a contém. Aquele que nos chama mais a atenção, entretanto, é o art. 114, do Código Tributário Nacional, de acordo com o qual "Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência".

No Brasil, a utilização da expressão fato gerador se deve à publicação da tradução do artigo O fato gerador do impôsto (sic), de autoria de GASTON JEZÈ, traduzido por PAULO DA MATA MACHADO. Em seu artigo, o professor da Faculdade de Direito da Universidade de Paris, logo após afirmar que o chamado fato gerador é elemento essencial no que ele denomina de "...técnica do crédito do impôsto", conceitua-o (o fato gerador) como "...o fato ou o conjunto de fatos que permitem aos agentes do fisco exercerem sua competência legal de criar um crédito de tal importância, a título de tal impôsto, contra tal contribuinte"(sic).[2]

Parece-nos que essa técnica do crédito do imposto é algo semelhante ao lançamento tributário, que, também àquela época, somente poderia ocorrer após a concretização do "fato gerador". Depurando a linguagem: somente a ocorrência concreta do fato abstratamente descrito na hipótese de incidência normativa enseja o lançamento tributário.[3]

Parece-nos que, já no texto do professor GASTON JEZÉ, a expressão "fato gerador" alude a duas situações completamente distintas, sendo, a primeira, a descrição hipotética de um fato de possível ocorrência, e a segunda, o fato concretamente ocorrido. E o problema reside no alto teor de ambigüidade da expressão. Ambigüidade essa que dificulta a compreensão do fenômeno jurídico. Tudo a autorizar a utilização da feliz expressão de MARCOS BERNARDES DE MELLO, ao referir-se ao seu emprego como "...evidentemente defeituoso...".[4]

É imperioso lembrarmo-nos da lição de ALFREDO AUGUSTO BECKER, quando afirmava que "O rigorismo terminológico é condição fundamentalíssima para a existência de qualquer Ciência, porquanto este rigorismo confere cientificidade a qualquer proposição".[5]

Antes mesmo da tradução do artigo para o português, EDUARDO GARCIA MAYNEZ alertava para o fato de que a utilização do mesmo vocábulo para tratar de duas realidades distintas trazia problemas.[6]

O mesmo caminho trilhou KARL ENGISCH, que, após esclarecer que a hipótese normativa é representada por conceitos abstratos, e, exatamente por isso, não deve ser confundida com o fato concretamente ocorrido, realiza a distinção entre esses dois planos utilizando as expressões situação de facto ou concreta situação da vida para se referir ao que ele chama de hipótese legal concretizada, que nada mais é do que o fato concretamente ocorrido.[7]

A exemplo desses estudiosos, FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, ao tratar da regra jurídica e do suporte fáctico, dizia que este último é "O que é por ela (norma) previsto e sôbre o qual ela (norma) incide...", para logo em seguida realizar a distinção, considerando o suporte fáctico abstrato como a descrição normativa de um fato, e o suporte fáctico em concreto, a efetiva realização do fato, a sua ocorrência (esclarecemos).[8]

No Brasil, o momento de euforia passou, e, com o avançar do tempo, o vício do qual padecia a expressão, qual seja, o de significar duas realidades absolutamente distintas, veio à tona. A equívoca expressão "fato gerador" aludia tanto à descrição abstrata do fato cuja ocorrência faria nascer a relação jurídica tributária prevista no conseqüente normativo, quanto ao próprio fato concretamente ocorrido na realidade. Eis a razão pela qual ALFREDO AUGUSTO BECKER, com razão, feriu de morte a expressão "fato gerador" ao sobre ela enunciar ser "...a mais infeliz porque o 'fato gerador' não gera coisa alguma além de confusão intelectual".[9]

Pois bem. Diversas foram as tentativas de superar a ambigüidade.
RUBENS GOMES DE SOUSA, ao tratar das fontes da obrigação tributária, aludia a "fato gerador", esclarecendo, entretanto, que este "...é justamente a hipótese prevista na lei tributária em abstrato...". ALFREDO AUGUSTO BECKER, por exemplo, utilizava as expressões hipótese de incidência para se referir à descrição normativa abstrata do fato e hipótese de incidência realizada para designar o fato concretamente ocorrido. Esta posição foi alvo das certeiras criticas de GERALDO ATALIBA.[10]

Certeiras, pois somente será hipótese enquanto não ocorrido. A partir do momento em que ocorrer o fato abstratamente descrito na hipótese ele deixará de ser hipótese. Eis a razão pela qual a expressão hipótese de incidência realizada é uma contradição entre termos. Parece-nos que o próprio ALFREDO AUGUSTO BECKER mantinha esse pensar. Comentando a operação intelectual do jurista, ao interpretar a lei, afirma: "Encontrando todos os fatos que configuram a hipótese de incidência, o jurista reconhece que esta deixou de ser hipótese pois realizou-se". Percebemos, portanto, que o problema era tão-somente terminológico, pois a compreensão de ALFREDO AUGUSTO BECKER, sobre o fenômeno, era correta.[11]

GERALDO ATALIBA, por sua vez, fazia referência à hipótese de incidência e ao fato imponível, sendo que aludia, a "'Hipótese de incidência' ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e 'fato imponível' ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência".[12]

Esse posicionamento não escapou às criticas de PAULO DE BARROS CARVALHO e de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, às quais aderimos, pois, realmente, só há que se falar em impo-

nível enquanto algo passível de imposição antes da concretização do fato.[13]

No exato momento da concretização de sua ocorrência deixa de ser imponível, pela efetiva realização da incidência normativa, que o transforma em fato jurídico, momento posterior ao qual não há mais que se falar em possibilidade de imposição. PAULO DE BARROS CARVALHO opta por hipótese tributária para a descrição normativa do fato – ao qual, antes de seu relato lingüístico, chama de evento – e fato jurídico tributário para a projeção factual da hipótese.[14]

Por fim, a JOSÉ ROBERTO VIEIRA, apoiado nos sólidos ensinamentos de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, não lhe pareceu adequado abdicar da expressão hipótese de incidência. Reconheceu, ainda, a adequação da adjetivação promovida por PAULO DE BARROS CARVALHO, ao referir-se a hipótese tributária, pois atinge o escopo de delimitar a área normativa. Diante disso, o professor da Universidade Federal do Paraná estabeleceu, com perfeição: Hipótese de incidência tributária para a descrição abstrata de um fato de possível ocorrência e Fato Jurídico Tributário para designar o fato concretamente ocorrido.[15]

Após a exposição dos diversos posicionamentos e das críticas que sobre eles recaem, alertamos – atentos às lições de GERALDO ATALIBA – que utilizaremos neste trabalho as expressões aceitas por JOSÉ ROBERTO VIEIRA: hipótese de incidência tributária para referirmo-nos à descrição abstrata do fato, no antecedente da norma jurídica, e a expressão fato jurídico tributário, ao mencionarmos a concreta ocorrência fática no plano da realidade social.[16]

Por fim, imperioso ressaltar que, mesmo com toda a crítica direcionada à expressão "fato gerador", respeitados doutrinadores brasileiros continuam a utilizá-la, a exemplo de FERNANDO AURÉLIO ZILVETI e RICARDO LOBO TORRES, que o faz mesmo após reconhecer que a expressão "...designa dois fenômenos distintos..." . E, ainda, LUCIANO AMARO, que dedica tópico específico ao tema, intitulado "Crítica e defesa da expressão 'fato gerador'".[17]

---

[1] "Do ponto de vista terminológico, cumpre observar que várias expressões têm sido empregadas como sinônimas de fato gerador, em geral, não passando todas elas de simples tradução de termos consagrados na linguagem jurídica de outros países. Assim é que são eventualmente usadas as expressões: suporte fático (do alemão Steuertatbestand), fato imponível (do espanhol hecho imponible), situação base ou pressuposto de fato do tributo (do italiano fattispecie tributaria) etc. Certos autores usam ainda as expressões objeto do tributo ou objeto do imposto, para designar o fato gerador. Entre outros, assim procede Ernest Blumenstein, ao referir-se ao Steuerobjekt" - AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO. Fato gerador da obrigação tributária. 6. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1997, p. 2. Na doutrina

estrangeira, observe-se a utilização por GIULIANE FONROUGE da expressão "pressuposto de fato" – Conceitos de direito tributário. Trad. GERALDO ATALIBA e MARCO AURÉLIO GRECO. São Paulo : Lael, 1973, p. 89. Na Alemanha, por exemplo, ALBERT HENSEL afirmava que o "fato gerador" é a imagem abstrata de um concreto estado de coisas .Eis as palavras de ALBERT HENSEL: "Indicamos como hecho generador del impuesto, al conjunto de los presupuestos abstractos contenidos en la norma del derecho tributario material de cuya concreta existencia (realización del hecho generador) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El hecho generador del impuesto es, por así decirlo, la imagen abstracta del concreto 'estado de cosas' – Derecho tributario. Trad. LEANDRO STOK e FRANCISCO CEJAS. Rosario : Nova Tesis, 2004, p. 143. DINO JARACH, por sua vez, produziu clássica obra, em suas palavras, de teoria geral do direito tributário substantivo, na qual pretendeu construir a "...dogmática del hecho imponible..." - El hecho imponible: teoria general del derecho tributario sustantivo. 3. ed. Buenos Aires : Abeledo-Perrot, 2004, p.5-6. Diz ainda o Professor italiano radicado na Argentina o seguinte: "El conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica principal y las accesorias, constituye el derecho tributario sustantivo, o como se acostumbra denominarlo a menudo, el derecho tributario material. Es éste, a nuestro parecer, el derecho tributario propiamente dicho, estructural y dogmáticamente autónomo. A éste se refiere el presente ensayo de una teoria del hecho imponible" - El hecho imponible: teoria general del derecho tributario sustantivo. 3. ed. Buenos Aires : Abeledo-Perrot, 2004, p.14. Por fim, lembre-se que DINO JARACH referia-se à hipótese de incidência como "presupuesto de hecho" – El hecho imponible: teoria general del derecho tributario sustantivo. 3. ed. Buenos Aires : Abeledo-Perrot, 2004, p. 73 e ss. Temos, também, as lições de RAMÓN VALDÉS COSTA, para quem o "presupuesto de hecho" é "...el elemento que configura la existencia de la obligación. Puedeser definido como el hecho previsto hipoteticamente en la ley, cuyo acaecimiento es la condición necessária y suficiente para que nazca dicha obligación" – Instituciones de derecho tributario. 2. ed. Buenos Aires : Lexis Nexis Depalma, 2004, p. 10. Ressalte-se o alerta de FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, segundo o qual, quando estamos diante de Tatbestand, fattispecie ou hecho imponible, estamos diante de aparente sinonímia. Em seu entender, não são sinônimos expressos em diversos idiomas. Isso em razão de tais palavras terem "...sentidos em parte distinto, como distintas são suas origens" – Obrigação tributária: fato gerador e tipo. São Paulo : Quartier Latin, 2009, p. 135. Observamos que é comum ouvir-se o vocábulo "tipo" como sinônimo da expressão "fato gerador". Leitura atenta da clássica obra de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI evidencia o equívoco. Em breve síntese, diz MISABEL DERZI: "Acresça-se, ainda, que o tipo, como sinônimo de fato gerador tributário, Tatbestand penal ou fattispecie, ou ainda, hipótese ou pressuposto, adquire uma conotação bastante diversa. Tipo normativo é uma estrutura total de sentido que se forma tanto a partir dos dados descritivos da hipótese como daqueles prescritivos dos efeitos atribuídos. Tipo, pois, não se reduz à hipótese ou a Tatbestand. Não há nada na acepção do tipo, no plano lógico, que o restrinja a um pensamento de ordem descritivo dos fatos jurígenos, sem possibilidade de se estender às conseqüências normativas. Assim, como

pode haver um conceito do fato hipoteticamente descrito e um conceito dos efeitos que a norma lhe prescreve, também se pode pensar em tipificação que vá do pressuposto à consequência jurídica" – Direito tributário, direito penal e tipo. 2. ed. São Paulo : RT, 2007, p. 65. Para aprofundamento da questão, consulte-se Direito tributário, direito penal e tipo. 2. ed. São Paulo : RT, 2007, p. 241- 317.

2 Para exemplificar o "fato gerador", o publicista francês vale-se dos seguintes exemplos: "...a introdução, na fronteira, de uma mercadoria compreendida nos têrmos da lei aduaneira é, para o importador, o fato gerador do impôsto de importação. O óbito de um indivíduo é, para os herdeiros do falecido, o fato gerador do impôsto de sucessão. A situação jurídica de proprietário de um terreno ou de uma casa em 1º de janeiro de cada ano é, na França, para cada proprietário, o fato gerador do impôsto predial" (sic). - O fato gerador do imposto: contribuição à teoria do crédito de impôsto. Revista de direito administrativo, v. 2. n. I, jul. 1945, p. 50.

3 "1.º Leis gerais organizam o poder geral dos agentes do fisco de criarem débitos de impostos a cargos dos indivíduos que se encontram em certas condições que essas leis precisam. São as leis orgânicas dos diferentes impostos [...] Essas leis não fazem mais que organizar competências de agentes administrativos, situações jurídicas gerais, impessoais de contribuintes. 2.º Na França, em cada ano, um artigo da lei orçamentária autoriza os agentes administrativos a exercer, durante um ano determinado, as competências estabelecidas nas leis orgânicas dos impostos. Essa disposição da lei orçamentária não é tampouco o fato gerador do impôsto. Nenhum débito individual é criado por disposição de lei orçamentária. 3.º A lei orgânica de cada impôsto fixa, de maneira precisa e limitativa, tôdas as condições e circunstâncias nas quais qualquer pessoa que preencha tôdas essas condições e se encontre inteiramente naquelas circunstâncias, deverá ser considerada devedora de tal quantia, a título de tal impôsto, pelos agentes administrativos competentes, no exercício da atribuição geral, conferida pela lei orgânica daquele impôsto. É isso o fato gerador do impôsto. Êle não cria dívida alguma a cargo de quem quer que seja, salvo quanto aos impostos pagos espontâneamente pelos contribuintes mediante a aposição de um sêlo adesivo. É um fato, um conjunto de fatos, que permitem a criação de uma dívida. 4.º Certas declarações são muitas vêzes exigidas, seja dos contribuintes, seja de terceiros, para trazer ao conhecimento dos agentes do fisco tanto o fato gerador do impôsto, como qualquer elemento do fato gerador. Essas declarações não são mais do que meios de informação para o fisco. A declaração não é fato gerador do impôsto. É um esclarecimento dado ao fisco, a fim de que êle conheça o fato gerador do impôsto. Ainda aqui, nenhuma dívida individual nasce por efeito dessas declarações. 5.º A manifestação de vontade pela qual o agente administrativo competente decide, nos prazos e pelas formas prescritas na lei orgânica do impôsto, que tal indivíduo, o qual preenche tôdas as condições legais (fato gerador do impôsto), é considerado devedor ao fisco, de tal quantia, a título de tal impôsto, é o ato criador da dívida do impôsto. Não é o fato gerador do impôsto; mas o fato gerador serve de base para o ato criador daquela dívida de impôsto. Pouco importam as modalidades da dívida assim criada: exigível imediatamente ou a têrmo. Essas modalida-

des nada têm que ver com o fato gerador do impôsto, nem com a criação da dívida. [...] III. Para cada impôsto determinado, e para cada contribuinte, o fato gerador do impôsto pode ser definido, de maneira precisa, como segue: é a reunião, em um indivíduo determinado, de tôdas as condições enumeradas pela lei orgânica desse impôsto para que os agentes do lançamento exerçam sua competência (obrigatória) de decidir que êsse indivíduo é devedor, perante o fisco, de tal importância em dinheiro, a título de tal impôsto. Em conseqüência, para cada indivíduo, o fato gerador do impôsto a que está ele sujeito precede à criação da dívida desse impôsto em benefício do fisco contra aquêle indivíduo" (sic). - - O fato gerador do imposto: contribuição à teoria do crédito de impôsto. Revista de direito administrativo, v. 2. n. I, jul. 1945, p. 51-52.

4 Contribuição ao estudo da incidência da norma jurídica tributária. In: BORGES, José Souto Maior. Direito tributário moderno. São Paulo, Bushatsky, 1977, p. 34.

5 Teoria geral do direito tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 285.

6 "Los autores modernos no suelen emplear el término supuesto jurídico. Prefieren la denominación tradicional de hecho jurídico (fait juridique, fatto giuridico, Tatbestand) [...] La terminología usual fomenta la confusión entre el supuesto de derecho, como hipótesis contenida en una norma, y el hecho de la realización de tal hipótesis [...] Conviene, en consecuencia, substituir la denominación hasta ahora empleada (hecho) por el término supuesto jurídico y reservar el nombre de hechos jurídicos para los que realizan los supuestos normativos" - Introducción al estudio del derecho. 4.ed. México: Editorial Porrúa, 1951, p. 164-165 (esclarecemos entre os paréntesis).

7 Introdução ao pensamento jurídico. 8.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 57.

8 Tratado de direito privado, tomo I. Rio de Janeiro : Borsoi, 1954, p. 3-4. Esclarecemos, entre os parênteses. Sobre o pensamento de PONTES DE MIRANDA a esse respeito, encontra-se excelente tradução em MARCOS BERNARDES DE MELLO – Teoria..., p. 41-42.

9 . Teoria do fato jurídico: plano da existência. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 336.

10 R. G. SOUSA. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 87; A. A. BECKER. Teoria..., op. cit., p. 313-314; Eis as palavras de GERALDO ATALIBA: "A adoção de uma só expressão – seja fato gerador ou outra qualquer – leva o escritor a situações difíceis. Até mesmo um jurista do porte de A. Becker se vê na contingência de ter que referir-se a 'hipótese realizada' o que é um contra-senso, pois, se se trata de fato já acontecido, não é mais hipótese, e vice-versa" - Hipótese..., op. cit., p. 56.

11 Teoria geral do direito tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 319.

12 Hipótese de incidência tributária. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 54. Apesar das críticas que a expressão "fato imponível" experimentou, doutrinadores do primeiro escalão do direito tributário nacional continuam a adotá-la. Tomemos, a título exemplificativo, o nome de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA que, em livro recentemente publicado, relata seguir os ensinamentos de GERALDO ATALIBA. Eis seus palavras: "Convencidos pela força dos argumentos de Geraldo Ataliba, nós também adotamos as expressões de menor polissemia hipótese de incidência e fato imponível, para designar, respectivamente, (i) a

descrição legislativa do acontecimento ou situação que, uma vez presente, desencadeará o nascimento da obrigação tributária, e (ii) o fato jurídico que se subsumindo à hipótese de incidência, determinou tal nascimento" – Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo : Noeses, 2010, p. 11.

13 "Quanto a fato imponível, ainda que corresponda, razoavelmente, à situação do mundo exterior que pretende simbolizar, traz um pequeno obstáculo de ordem semântica. Em princípio, fato imponível seria aquela ocorrência que estivesse sujeita à imposição tributária, por isso imponível, quer dizer, passível de sofrer imposição. Não é propriamente, o que se passa. Apenas surge o fato, construído pela linguagem competente, e a incidência se dá automática e infalível, fazendo desabrochar a relação jurídica. Não existe o fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto imponível, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com o seu nascimento, já assumiu, na plenitude, os dons da sua juridicidade" – P. B. CARVALHO, Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 277; "ATALIBA propôs hipótese de incidência (a descrição) e fato imponível (o fato), obtendo grande acolhida – mas fato imponível significa passível de imposição/incidência, e como a incidência é imediata e concomitante ao fato, enquanto houver algo imponível não será um fato, mas apenas abstração, e depois da incidência/imposição, nada mais haverá de imponível" – J. R. VIEIRA, A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993, p. 62.

14 Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 276-277.

15 A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993, p. 62.

16 "O equívoco mais grave, porém, não está nesse ou naquele nome. O que é mais gritante, mais chocante e anticientífico não é a designação adotada, mas a confusão conceitual de que a terminologia é sintoma: agem acriteriosamente os escritores, comportam-se de modo anticientífico quando empregam uma só designação para duas entidades cientificamente tão distintas, como a descrição legal de um fato e o próprio fato, concretamente considerado" – G. ATALIBA, Hipótese de incidência tributária. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 57.

17 F. A. ZILVETI. Obrigação tributária: fato gerador e tipo. São Paulo : Quartier Latin, 2009, p. 134. R. L. TORRES. Curso de direito financeiro e tributário. 14. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 2007, p. 241-271; L. AMARO. Direito tributário brasileiro. 12. ed. São Paulo : Saraiva, 2006, p. 257-262.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

AUTOR

Maurício Dalri Timm do Valle

Aqui, remetemos o leitor aos comentários ao art. 113 do Código Tributário Nacional, em especial sobre as prestações de fazer em sentido estrito e as de não fazer. Assim como na obrigação principal, também os deveres instrumentais ou formais, chamados pelo legislador do CTN de obrigações acessórias, devem ser previstos pelo legislador, que deve desenhar sua hipótese de incidência e, também, prescrever a relação jurídica - que será uma prestação de fazer ou de não fazer, diversa da prestação de dar tributo - caso ocorra o fato abstratamente descrito na hipótese.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.
Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

AUTOR
Maurício Dalri Timm do Valle

O Código Tributário Nacional contém prescrições relativas ao critério temporal da hipótese. São elas as previstas nos seus arts. 116 e 117. De acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO, "O art. 116 cuida do instante em que se reputa ocorrido o fato e existentes os seus efeitos". Para ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, este artigo trata do "...crucial problema da identificação do preciso instante em que ocorre o fato imponível".[1]

Este art. 116 prescreve que "salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável".

Da leitura do dispositivo, percebemos que são três as hipóteses de eleição do critério

temporal. A primeira, quando se tratar de situação de fato, nas quais o critério temporal é o "momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios". A segunda, quando se tratar de situação jurídica, na qual o critério temporal será o "momento em que esteja definitivamente constituída [a situação jurídica], nos termos do direito aplicável". E, por fim, quando houver antecipação ou postergação do critério temporal pelo legislador, ao se valer da cláusula "salvo disposição em contrário".

Pois bem. Mas o que são situações jurídicas e o que são situações de fato?
PAULO DE BARROS CARVALHO ensina que as situações de fato são "...eventos da realidade social que não foram juridicizados por outras normas do ordenamento". As situações jurídicas, por sua vez, são eventos que foram objeto de tal juridicização.[2]

Valemo-nos, aqui, do exemplo lançado por SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, que esclarece a questão:

> Os fatos jurígenos ou geradores de obrigações tributárias podem ser fatos jurídicos já regulados noutro ramo do Direito e podem ser fatos da vida valorados pela lei tributária. No primeiro caso, podemos citar o fato gerador do imposto sobre heranças e doações, com a abertura da sucessão com a morte do de cujos, e o instituto da doação, já regulados pelo Direito das sucessões e dos contratos, ou, ainda, o fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis por natureza ou acessão física e de direitos a eles relativos, tais como usufruto e a enfiteuse, matérias fartamente reguladas pelo Direito das coisas. No segundo caso, podemos citar o fato gerador do imposto sobre ganhos de capital, simples fato econômico a que a lei atribui relevância jurídica.[3]

O critério temporal é aquele no qual se encontram as coordenadas de tempo, em que, se ocorrer o fato descrito no critério material, irromperá a relação jurídica prescrita pelo conseqüente. Critério de fundamental importância, pois é o que permite a identificação do preciso instante em que nasce o vínculo jurídico que liga o sujeito ativo e o sujeito passivo numa relação de direitos e deveres, conforme as confiáveis lições de GERALDO ATALIBA, PAULO DE BARROS CARVALHO e JOSÉ ROBERTO VIEIRA. O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir do sujeito passivo uma determinada prestação que este último tem o dever jurídico de cumpri-la[4].

GERALDO ATALIBA defende que o estabelecimento dessas coordenadas temporais é atividade discricionária do legislador infraconstitucional. Ressalta, entretanto, que ela é limitada por balizas estabelecidas constitucionalmente. Segundo ele, o critério (aspecto) temporal não pode ser fixado em momento "...anterior à consumação (completo acontecimento) do fato". Diz ele que isso violaria o Princípio da Irretroatividade, insculpido no artigo 150, III,

"a", da Constituição Federal de 1988, razão pela qual a substituição tributária para frente, por ele denominada de antecipação de tributo, é inconstitucional.[5]

Parece-nos, entretanto, que, apesar de GERALDO ATALIBA mencionar a irretroatividade prevista no artigo 150, III, "a" da Constituição Federal de 1988, dela não se tratava. Lembremo-nos que a regra desse artigo diz respeito à vigência da lei em relação aos fatos ocorridos antes de seu início.

Da sua afirmação, de que o critério temporal não pode ser fixado em momento anterior à consumação do fato, concluímos que o limite ao qual o saudoso mestre se refere, nesse momento, é o da ocorrência do fato em si. E isso por uma razão muito simples. Se for estabelecido como critério temporal um momento anterior à própria ocorrência do fato não haverá subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, e, conseqüentemente, não haverá incidência, pois ela se dá somente no momento da ocorrência do fato. Melhor explicando: pela imputação, a incidência normativa dá-se no momento em que ocorrer a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma. Somente nesse momento poderá ser considerada nascida a relação jurídica tributária. Se for aceita a possibilidade de o critério temporal ser estabelecido como um momento anterior à própria ocorrência do fato, abrir-se-á margem à tosca situação em que nasceria a relação jurídica tributária sem a ocorrência do fato e, conseqüentemente, sem a incidência normativa, em que pese o fato de que a Constituição Federal de 1988 privilegie situações dessa estirpe, como em seu artigo 150, § 7º.[6]

Essa circunstância é tachada, com acerto, de inconstitucional, por ROQUE ANTONIO CARRAZZA. A Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, desrespeitou direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, cláusulas pétreas, portanto, razão pela qual sequer poderia ter sido objeto de deliberação, nos termos do artigo 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988.7 O pior é que o Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição, aquiesceu com tão flagrante inconstitucionalidade.[8]

Não nos olvidemos, ainda, da anotação do grave problema que acomete o legislador no momento político de desenhar a hipótese de incidência dos diversos tributos. Não raras vezes, percebemos que insiste no equívoco de estabelecer como hipótese de incidência do tributo o seu critério temporal, considerando a parte como se o todo fosse. Circunstância esta batizada por JOSÉ ROBERTO VIEIRA de "...hipérbole viciosa..." e de "esquisita"; e que leva PAULO DE BARROS CARVALHO a escrever que "São muitas as ocasiões em que o legislador assevera que a hipótese de incidência das exações é aquilo que denominamos critério temporal do suposto normativo".[9]

Frisemos: esses instantes, considerados pelo legislador como "fato gerador" do tributo, por ocasião do desenho da hipótese de incidência, nada mais são do que seu critério

temporal, que tem o escopo de limitar a conduta presente no núcleo da hipótese, ou seja, o critério material.

É conveniente referirmo-nos à classificação dos "fatos geradores" empreendida pela doutrina, a partir do critério temporal, que os separa em instantâneos, continuados e complexivos. Na doutrina estrangeira, ANTONIO BERLIRI afirma que "L'azione o la situazione in che si concreta il pressuposto di fatto può essere esaminata sotto tre profili", sendo um deles "...quello temporale...".[10]

Este critério é o chamado por AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO de "o da ocorrência no tempo". É bem verdade que a doutrina responsável por esta classificação foi alvo das contundentes críticas de GERALDO ATALIBA.[11]

Instantâneos seriam aqueles que, como o próprio nome indica, ocorreriam completamente em um preciso instante. Cada ocorrência faria nascer uma relação jurídica tributária, nos dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO, autônoma. Provavelmente, tais linhas basearam-se nas lições de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO que, buscando fundamento em WILHELM MERK, afirma que são instantâneos os fatos "...que ocorrem num momento dado de tempo e que, cada vez que surgem, dão lugar a uma relação obrigacional autônoma". Nessa classificação é que estaria enquadrado o IPI, por exemplo.[12]

Continuados seriam os que carecessem de um intervalo maior ou menor de tempo para sua concretização, já que o fato estaria diretamente ligado a uma situação duradoura, como no caso do IPTU e do ITR.

Complexivos, aqueles formados pelo transcurso de numerosas unidades de tempo, necessariamente sucessivas, cujo somatório os concretizaria. A respeito dessa espécie de "fato gerador", AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO afirma serem aqueles cujo "...ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo [...] e que consistem num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados".[13]

O exemplo do qual lançam mão os que se valem dessa classificação é o Imposto de Renda. A denominação dessa espécie de "fato gerador" não escapou às criticas de PAULO DE BARROS CARVALHO, que, saindo em busca do preciso significado do vocábulo complexivo conclui que se trata de neologismo criado a partir de vocábulo importado da língua italiana, o complessivo.[14]

Pensamos ser incorreta a mencionada classificação, na medida em que todos os fatos somente poderão ser considerados completamente ocorridos em determinado instante – circunstância temporal –, o que autoriza a conclusão de que todos os fatos são instantâneos, no caminho aberto por PAULO DE BARROS CARVALHO, com quem concordam

GERALDO ATALIBA e ROQUE ANTÔNIO CARRAZZZA.[15]

---

1 P. B. CARVALHO. Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 304; R. A.
CARRAZZA. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo : Noeses, 2010 p. 257.

2 Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 304.

3 Curso de direito tributário brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2007, p. 674-675.

4 "...a propriedade que esta (hipótese de incidência) tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponível". – G. ATALIBA, Hipótese de incidência tributária. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 94 (esclarecemos no primeiro parênteses); "...grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária" – P. B. CARVALHO, Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 293; "... coordenada que limita, no tempo, a ocorrência factual" – J. R. VIEIRA, A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993, p. 63.

5 Hipótese de incidência tributária. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 95.

6 "§ 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido."

7 Nos mesmos termos, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, ICMS. 10.ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 264-268.

8 Supremo Tribunal Federal, RExt nº 213.396, rel. Min ILMAR GALVÂO, disponível em www.stf.jus.br, acesso em 11.12.2009; Supremo Tribunal Federal, RExt nº 269.572-6, rel. Min. MARCO AURÉLIO, disponível em www.stf.jus.br, acesso em 11.12.2009; e Supremo Tribunal Federal, ADIn nº 1.851-4, rel. Min. ILMAR GALVÂO, disponível em www.stf.jus.br, acesso em 11.12.2009.

9 J. R. VIEIRA, A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993, p. 64 e 102, respectivamente; e P. B. CARVALHO, Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 295.

10 Corso istituzionale di diritto tributario. v. 1. Milano : Giuffrè Editore, 1980, p. 206.

11 A. A. FALCÃO. Fato gerador da obrigação tributária. 6. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1997, p. 70; Ao criticar a doutrina nacional, GERALDO ATALIBA afirma que "Os pobres tributaristas – formados na escola da autonomia do direito tributário – souberam inventar sutilezas técnicas ridículas, com a distinção entre 'fatos geradores' (linguagem equivocada e simplória, acientífica e denunciadora do primarismo da nossa literatura) instantâneos e 'complexivos' (para horror do cientista Paulo de Barros Carvalho)..." – Prefácio à primeira edição. In MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI. Direito tributário, direito penal e tipo. 2.

ed. São Paulo : RT, 2007, p. 13.

12 A. A. FALCÃO. Fato gerador da obrigação tributária. 6. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1997, p. 70-71; P. B. CARVALHO. Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 298.

13 Fato gerador da obrigação tributária. 6. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1997, p. 71.

14 Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 298-300. Se seguirmos o exemplo de PAULO DE BARROS CARVALHO, e buscarmos o significado da palavra complessivo, chegaremos à mesma conclusão. Para tanto, observem-se as linhas de GIACOMO DEVOTO e GIAN CARLO OLI – Vocabolario della língua italiana 2007, Firenze : Le Monnier, 2006, p. 605.

15 "Nos chamados fatos geradores complexivos, se pudermos destrinçá-los em seus componentes fácticos, haveremos de concluir que nenhum deles, isoladamente, tem a virtude jurídica de fazer nascer a relação obrigacional tributária; nem metade de seus elementos; nem a maioria e, sequer, a totalidade menos um. O acontecimento só ganha proporção para gerar o efeito da prestação fiscal, mesmo que composto por mil outros fatores que se devam conjugar, no instante em que todos estiverem concretizados e relatados, na forma legalmente estipulada. Ora, isso acontece num determinado momento, num especial marco de tempo. Antes dele, nada de jurídico existe, em ordem ao nascimento da obrigação tributária. Só naquele átimo irromperá o vínculo jurídico que, pelo fenômeno da imputação normativa, o legislador associou ao acontecimento do suposto" - P. B. CARVALHO, Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 299-300; e G. ATALIBA, Hipótese de incidência tributária. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 100-104. ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA afirma que "No plano pré-jurídico, alguns destes eventos demoram para ocorrer, o que dá a falsa impressão de que, ao lado dos fatos imponíveis instantâneos, há os fatos imponíveis complexos (ou complexivos, como querem alguns). Juridicamente, porém, o fato imponível sempre se consuma num átimo, vale dizer, no preciso instante em que se implementam, no mundo real, todos os requisitos (poucos ou muitos, não importa) apontados na hipótese de incidência tributária" – Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo : Noeses, 2010, p. 75.

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:
I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;
II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

AUTOR

Maurício Dalri Timm do Valle

Seguindo a leitura do código Tributário Nacional, alcançamos as prescrições do art. 117, segundo as quais "Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados: I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento; II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio".

Este artigo tem por escopo regular as situações previstas pelo inciso II do art. 116, ou seja, as chamadas situações jurídicas. Mas não qualquer espécie de situação jurídica, e sim apenas aquelas sujeitas à condição, ou seja, que, de acordo com ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, "...dependem, para se perfazerem, do elemento volitivo das partes".[1]

Pois bem. Para tratar da condição devemos, necessariamente, mergulhar na seara do Direito Civil, quando este trata dos elementos acidentais dos negócios jurídicos.

Prescreve o art. 121 do Código Civil que "Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio a evento futuro e incerto". Diante disso, FRANCISCO AMARAL conceitua condição como "...acontecimento futuro e incerto de que depende a eficácia do negócio jurídico". CARLOS ALBERTO DA MOTA PINTO, por sua vez, afirma que a condição trata-se "...duma vontade hipotética, embora actual e efectiva, exteriorizada numa declaração única e incindível".[2]

Interessam-nos, aqui, a condição suspensiva e a condição resolutiva. A primeira é prescrita pelo art. 125 do Código Civil, de acordo com o qual "Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa". Quando ocorre a estipulação da condição suspensiva, o ato ou o negócio jurídico ficaria, nos dizeres de ALIOMAR BALEEIRO, "...em ponto morto até que se realize o evento incerto...".3 A condição resolutiva, por sua vez, é prescrita pelo art. 127 do Código Civil, de acordo com o qual "Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido".[4] O critério de distinção entre as duas, de acordo com as sempre confiáveis lições de CARLOS ALBERTO DA MOTA PINTO, é o "...da influência que a verificação do evento condicionante tem sobre a eficácia do negócio".[5]

Dentre as críticas dirigidas por PAULO DE BARROS CARVALHO ao dispositivo, interessante apontarmos duas. A primeira delas, a de que não se sabe por qual razão o legislador empregou a expressão "condição resolutória" em lugar da tradicional "condição resolutiva". Mais: ressalta, com razão, que nada importa, para fins tributários, o implemento da condição resolutiva.[6]

[1] Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo : Noeses, 2010, p. 257.
[2] F. AMARAL. Direito civil: introdução. 5. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 2003, p. 466. C. A. MOTA PINTO. Teoria geral do direito civil. 3. ed. Coimbra : Coimbra Editora, 1999, p. 555.
[3] Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2005, p. 713.
[4] Sobre o tema, encontramos bela síntese nas lições de FRANCISCO AMARAL. Eis suas palavras: "Condição suspensiva é aquela a que se subordina a eficácia ato jurídico. Verificando-se o acontecimento futuro e incerto, o ato produz efeitos e o direito nasce; enquanto não se verificar, não se terá o direito a que ele visa (CC, art. 125). Pendente a condição, há apenas expectativa de direito ou um direito condicional. Difere este do direito eventual, que depende de acontecimento futuro, essencial para sua existência, decorrente do próprio interessado, enquanto a expectativa de direito depende de evento não-decorrente do interessado. Condição resolutiva é aquela cuja verificação extingue a eficácia do negócio jurídico. Os efeitos do ato terminam com o evento. Na condição suspensiva, a eficácia do ato está suspensa; ocorrendo o evento, começam os efeitos. Na resolutiva, a eficácia é imediata e, enquanto não se realizar a condição, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se o direito por ele estabelecido. Verificado o evento, cessam os efeitos (CC, art. 127)" – Direito civil: introdução. 5. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 2003, p. 479.
[5] Teoria geral do direito civil. 3. ed. Coimbra : Coimbra Editora, 1999, p. 559.
[6] "Todavia, celebrando-se o ato ou o negócio jurídico, vinculado a disposição condicional resolutiva, o comando é no sentido de fixar o instante da prática do ato ou da celebração do negócio, para que se dê por existente o laço obrigacional, com a assunção de direitos e deveres correlatos, nada importando, para fins tributários, que posteriormente ocorra o implemento da condição" – Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 311.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, respon-sáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

AUTOR
Maurício Dalri Timm do Valle e Alexandre Tomaschitz

O artigo 104 do Código Civil, ao regular a validade dos negócios jurídicos, exige que o agente seja capaz (inciso I); o objeto lícito, possível e determinado (inciso II); e a forma

prescrita ou não defesa em lei (inciso III), sob pena de nulidade ou anulabilidade, a depender do caso. Ocorre que, segundo o artigo 118 do Código Tributário Nacional, a validade do negócio jurídico é irrelevante para o Direito Tributário. Mesmo sendo o negócio jurídico inválido, poderá gerar efeitos na esfera fiscal. Conforme explica CELSO RIBEIRO BASTOS[1] , "para incidir o tributo, não é importante levar em linha de conta a regularidade jurídica dos atos, bem como da licitude do seu objeto ou dos seus efeitos, nem é relevante averiguar dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos". Desse modo, ocorrendo o fato jurídico tributário descrito abstratamente na hipótese de incidência da norma, irá surgir a obrigação tributária, mesmo se o fato jurídico for nulo ou anulável, ao contrário do que ocorre no Direito Civil, no qual, em regra, a invalidade do negócio jurídico acarreta a ineficácia do ato. Pouco importa para o Direito Tributário se o negócio jurídico foi validamente constituído, pois, ainda assim, o mesmo gerará os respectivos efeitos fiscais. Logo, segundo ALIOMAR BALEEIRO, "se nulo ou anulável, não desaparece a obrigação que dele decorre, nem surge para o contribuinte o direito de pedir repetição do tributo acaso pago sob invocação de que o ato era nulo ou foi anulado. O fato gerador ocorreu e não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação".[2] Enquanto que o inciso I do artigo 118 do Código Tributário Nacional trata da irrelevância da validade do ato jurídico para o Direito Tributário, o inciso II do referido dispositivo legal, por sua vez, prevê a irrelevância dos efeitos do ato jurídico efetivamente ocorridos. Praticado o ato jurídico previsto na hipótese de incidência, é desnecessária para o Direito Tributário a efetiva concretização dos efeitos almejados com o ato, salvo se tais efeitos estão descritos na hipótese de incidência. LUCIANO AMARO exemplifica que "se alguém tomou em empréstimo bancário (fato gerador de imposto), e deixou de sacar os recursos postos à sua disposição, ou pagou ao banco o valor do mútuo sem utilizar os recursos para os fins que objetivava, nem por isso se deverá desconsiderar a ocorrência do fato gerador e o consequente nascimento da obrigação tributária".[3] Porém, é importante ressaltar a posição de alguns autores, como, por exemplo, HELENO TAVEIRA TORRES, de que atos nulos não podem originar obrigação tributária, e que tributos eventualmente recolhidos nesse caso podem ser objeto de restituição.[4] Aqui, surge o tema discutido pela Doutrina sobre a tributação dos fatos ilícitos, muitas vezes identificado pela expressão latina "non olet" (não cheira). Os fatos ilícitos são objetos de sanção jurídica e não podem ser eleitos pela legislação tributária como hipóteses de incidência dos tributos. Portanto, os atos ilícitos não podem ser tributados. Conforme explica ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a causa próxima do tributo não pode ser um ato ilícito, já que os mesmos não podem figurar na hipótese de incidência tributária. Mas, ainda assim, o ilícito pode ser causa remota do tributo. ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA exemplifica que "nada impede que um infrator venha a ser contribuinte, enquanto pratica um fato imponível, que tenha, por causa remota, a prática de um ilícito. Exemplificando para melhor esclarecer, se uma pessoa for proprietária de um veículo automotor, presumivelmente adquirido com o produto de um roubo, nem por isso se eximirá do recolhimento do IPVA".[5] Inclusive, o Supremo Tribunal Federal, ao aplicar o artigo 118 do Código Tributário Nacional, decidiu pela "possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita"

(HC 94240/SP, rel. Min. Dias Toffoli, 23/08/2011; e também HC 77530/RS, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 25/08/1998). Porém, o referido tema é objeto de embates doutrinários, já que vários autores defendem a impossibilidade de o Estado tributar ilícitos por questões éticas, e está longe de ser pacificado.

---

[1] Comentários ao Código Tributário Nacional. vol. II, 4. ed. São Paulo : Saraiva, 2006, p. 171.
[2] Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2005, p. 714.
[3] Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. São Paulo : Saraiva, 2006, p. 277
[4] Direito Tributário e Direito Privado. São Paulo : RT, 2003, p. 382
[5] Reflexões sobre a Obrigação Tributária. São Paulo : Noeses, 2010, p. 266.

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

AUTOR
Maurício Dalri Timm do Valle

O sujeito ativo é aquele que possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento da prestação objeto da relação jurídica. A eleição do sujeito ativo é, segundo GERALDO ATALIBA, discricionária, encontrando seu único limite na necessidade de se tratar de pessoa com finalidade pública.[1]

Parece-nos que a melhor interpretação é a de que a finalidade pública não é a da pessoa em si, mas da atividade por ela desempenhada, até mesmo porque particulares podem ser delegatários da capacidade tributária ativa.
Regra geral será sujeito ativo a pessoa jurídica competente para instituir o tributo. Isso é o que ocorre, geralmente, se a lei que instituiu o imposto for omissa sobre esse particular.2
É possível, entretanto, que a lei estabeleça outra pessoa, que não o detentor da competência tributária, para figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária. Nesses casos, a lei deve designá-lo explicitamente, como ensinam GERALDO ATALIBA e JOSÉ ROBERTO VIEIRA[3] .

Tanto pessoas jurídicas de direito público interno – portadoras de capacidade legislativa ou não – como as de direito privado – as entidades paraestatais engajadas na realização do interesse público, por exemplo – podem figurar no pólo ativo da relação jurídico-tributária. Nada impede, inclusive, afirma PAULO DE BARROS CARVALHO, que pessoa física ocupe tal posição desde que "...desempenhe, em determinado momento atividade exclu-

siva e de real interesse público”.[4]

É bem verdade que a interpretação meramente literal do artigo 119 do Código Tributário Nacional conduz a entendimento diverso, quando prescreve que “sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento”. Lembremo-nos, com EROS ROBERTO GRAU, que “...não se interpreta o direito em tiras” e, ainda, que a interpretação literal consiste apenas na porta de entrada para o longo e penoso caminho da interpretação sistemática, que é a que deve prevalecer na análise do direito positivo.[5]

Não há como retirarmos a razão de PAULO DE BARROS CARVALHO, que, ao analisar o artigo 119 do Código Tributário Nacional, é enfático ao afirmar que ele “...briga com o sistema...”, na medida em que “Há mandamentos constitucionais que permitem às pessoas titulares de competência tributária a transferência da capacidade ativa, nomeando outro ente, público ou privado, para figurar na relação, como sujeito ativo do vínculo”.[6]

Não bastasse isso, no mesmo diploma normativo no qual encontramos o artigo 119 tem lugar o artigo 7º, o qual prescreve que “A competência tributária é indelegável, salvo a atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária...”.

Dessa forma, as prescrições do artigo 119 do Código Tributário Nacional afrontam a Constituição Federal, quando esta prescreve a parafiscalidade, e conflita com a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa, prescrita pelo artigo 7º do Código Tributário Nacional.

---

[1] Hipótese de incidência tributária. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 80.
[2] Exemplifica GERALDO ATALIBA: “...na lei do imposto de renda, ou do imposto sobre produtos industrializados (IPI), por exemplo, debalde se procurará expressa menção do sujeito ativo. É que se a lei nada dispuser expressamente em contrário, estará dizendo implicitamente que sujeito ativo é a União, já que a Constituição lhe atribuiu competência para criar tal imposto” - Hipótese de incidência tributária. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 84.
[3] G. ATALIBA, Hipótese de incidência tributária. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 84; J. R. VIEIRA, A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993, p. 66.
[4] Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 330.
[5] Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 40.
[6] Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 331.

Art. 120. Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, subroga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.

AUTOR
Maurício Dalri Timm do Valle e Alexandre Tomaschitz

A Constituição Federal prescreve, nos §§ 2º e 3º do art. 18, que compete à Lei Complementar dispor sobre a criação de Territórios, sua transformação em Estados, ou sua reintegração ao Estado de origem e; nos casos de incorporação e subdivisão de Estados ou desmembramento para posteriormente anexar-se a outro Estado, em conjunto com a aprovação da população por meio de plebiscito.

No que se refere aos Municípios, o § 4º do art. 18 da Constituição Federal prescreve que "A criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios, far-se-ão por lei estadual, dentro do período determinado por Lei Complementar Federal, e dependerão de consulta prévia, mediante plebiscito, às populações dos Municípios envolvidos, após divulgação dos Estudos de Viabilidade Municipal, apresentados e publicados na forma da lei".

Este dispositivo - art. 20, do Código Tributário Nacional - não enseja grandes dúvidas. Temos que ter em mente que a subrogação em questão refere-se a créditos vencidos e vincendos. Nesse caso, transfere-se também a competência tributária e a capacidade tributária ativa (sujeição ativa).
ALIOMAR BALEEIRO dá conta de vários exemplos históricos, como a arrecadação de impostos, por Brasília, valendo-se da legislação do Estado de Goiás e daquelas dos Municípios Goianos dos quais se formou o Distrito Federal, como, também, a fusão dos Estados da Guanabara e do Rio de Janeiro.[1]

---

[1] Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2005, p. 718-719.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a

situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

AUTOR
Betina Treiger Grupenmacher

As hipóteses de sujeição passiva tributária estão arroladas no Código Tributário Nacional – CTN e indicam os possíveis devedores da prestação tributária, quais sejam o contribuinte e o responsável.

Operado o fenômeno da incidência, irrompe no universo jurídico-tributário vínculo abstrato entre dois sujeitos em relação a um objeto, por força do qual o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir a prestação-objeto da referida relação jurídico-tributária, e o sujeito passivo tem o correlato dever jurídico de adimplir tal prestação.

O sujeito passivo é, em princípio, o contribuinte, também conhecido como "destinatário legal tributário"[1] ou "destinatário constitucional tributário".[2] É aquele que pratica o fato que se subsume à hipótese legal e que, portanto, deve sofrer o ônus decorrente do pagamento do tributo.

Por razões de comodidade ou de política fiscal, sob o argumento de que a responsabilização de terceiro pelo pagamento de tributo é um eficiente instrumento para evitar a evasão fiscal e garantir a arrecadação tributária, o legislador complementar estabeleceu, entre os artigos 128 e 138, hipóteses em que a sujeição passiva é deslocada, trasladada, para terceiro que não integra, originalmente, a relação jurídico-tributária.[3]
Ao distribuir as competências tributárias, a Constituição Federal estabelece o arquétipo dos tributos, prevendo seus critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo (para alguns tributos, no que diz respeito à alíquota, está prevista nas suas leis instituidoras).

Quanto ao critério pessoal, o sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação, pelo que, excluídas as hipóteses de parafiscalidade, o sujeito ativo será sempre uma das pessoas políticas de direito público (União, Estados-Membros, Municípios ou Distrito Federal).

No que concerne ao sujeito passivo, indicado no arquétipo constitucional dos tributos, é aquele que pratica o fato gerador.[4] Em relação aos impostos, é aquele que manifesta uma das formas de riqueza previstas no texto constitucional e que, por tal razão, deve transferir uma quota desta ao Estado.

Como regra, o devedor é aquele que pratica o fato indicado na materialidade[5] do tributo, que, em se tratando de impostos, revela manifestação de capacidade contributiva (fato signo-presuntivo de riqueza).[6]

Há hipóteses em que não é o contribuinte que assume a condição de devedor do tributo, pois, por disposição expressa de Lei, tal ônus é transferido para um terceiro. Trata-se do instituto da responsabilidade tributária, que comporta duas modalidades: a responsabilidade por transferência e a responsabilidade por substituição. Ambas se destinam a garantir a arrecadação tributária.

Quanto à responsabilidade por transferência, opera-se quando o contribuinte deixa de efetuar o pagamento do tributo, trasladando-se o dever do referido pagamento a terceiro, razão pela qual Paulo de Barros Carvalho entende tratar-se de hipótese de "sanção administrativa".[7]

Na responsabilidade por substituição, a Lei incumbe a terceiro do dever de recolher o tributo, previamente à ocorrência do fato gerador (substituição tributária progressiva), ou posteriormente à ocorrência do fato gerador (substituição tributária regressiva – diferimento), ou ainda o dever de reter o montante necessário ao pagamento do tributo e efetuar o respectivo recolhimento (substituição tributária concomitante).[8]

Na última modalidade, o sujeito passivo eleito pela Lei retém e efetua o recolhimento do tributo. Se o tributo não for pago, é o substituto que será instado ao pagamento do tributo.9 Por outro lado, se, por qualquer motivo, como, por exemplo, a declaração de inconstitucionalidade da regra de incidência, for reconhecida a inexistência da relação jurídico-tributária, apenas o contribuinte poderá requer a repetição dos valores pagos indevidamente, pois em tal modalidade de substituição tributária, embora o substituto seja o sujeito passivo da relação tributária (devedor), o contribuinte-substituído continua arcando com o ônus da tributação, o que o legitima a pleitear a restituição do indébito.[10 ,11 e 12]

---

[1] Héctor Villegas, em substituição à denominação contribuinte, largamente utilizada pela doutrina, apresenta a expressão "destinatário constitucional tributário". VILLEGAS, Héctor. Curso de Direito Tributário. São Paulo: RT, 1980.

[2] Marçal Justen Filho, acatando os fundamentos adotados por Villegas, entende que, nem sempre aquele que manifesta riqueza é quem assumirá a condição de devedor do tributo. Propõe a designação de "destinatário constitucional tributário", para indicar o contribuinte, observando, com isso, as peculiaridades do sistema tributário brasileiro, o que faz nos seguintes termos: "De fato, a eleição de uma certa situação para compor a materialidade da hipótese de incidência importa automática seleção de sujeitos. Se foi eleita, como eviden-

ciadora de riqueza que autoriza a tributação, uma certa situação, é inegável que a regra imperiosa será a de que o sujeito obrigado ao dever tributário seja exatamente aquele que é titular dessa riqueza ou está com ela referido. Porque, a não ser assim, o resultado seria o de que haveria uma desnaturação da norma, acarretando a incidência do dever sobre pessoa diversa e a tributação sobre riqueza distinta. (...) Villegas deixou de observar uma peculiaridade do sistema tributário brasileiro, porém, poderia ter elaborado alguns conceitos mais refinados se tivesse em vista o ordenamento pátrio. É que, no Brasil, pode-se falar não apenas em um destinatário legal tributário, mas também no destinatário constitucional tributário". JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Passiva Tributária. Belém do Pará: CEJUP, 1986. p. 262.

3 TRIBUTÁRIO. TOMADOR DE SERVIÇO. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. RETENÇÃO ANTECIPADA DE CONTRIBUIÇÃO. PREVIDENCIÁRIO. ART. 30 DA LEI N. 10.833/2003. LEGALIDADE. PREVISÃO NO ART. 121 DO CTN. 1. O art. 30 da Lei n. 10.833/03 instituiu que, sobre os valores efetuados pelo tomador de serviço, caberia a retenção da CSLL, COFINS e PIS/PASEP. 2. A sistemática de substituição tributária prevista no indigitado normativo encontra expresso respaldo no art. 121 do CTN, o qual dispõe que o contribuinte (também denominado, na doutrina, de sujeito passivo direto, devedor direto ou destinatário legal tributário) tem relação causal, direta e pessoal com o pressuposto de fato que origina a obrigação tributária (art. 121, I, do CTN), ao passo que o responsável tributário (por alguns chamado de sujeito passivo indireto ou devedor indireto) não apresenta liame direto e pessoal com o fato jurídico-tributário, decorrendo o dever jurídico de previsão legal (art. 121, II, do CTN). 3. O dever jurídico imputado ao recorrente está expressamente previsto na Lei n. 10.833/03, o que legitima o mecanismo de recolhimento tributário instituído que visa otimizar a arrecadação do tributo e facilitar a fiscalização de seu recolhimento, sendo acolhido pela doutrina e jurisprudência. 4. "Existe substituto legal tributário toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário" (BECKER, Alfredo Augusto, In: Teoria Geral do Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Ed. Noeses, 2007). 5. "O responsável tributário é aquele que, sem ter relação direta com o fato gerador, deve efetuar o pagamento do tributo por atribuição legal, nos termos do artigo 121, parágrafo único, II, c/c 45, parágrafo único, do Código Tributário Nacional." (REsp 1083005/PB, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18/11/2010, DJe 30/11/2010). 6. O mecanismo de impor a terceiro, tomador de serviço, o recolhimento de contribuições previdenciárias encontra amparo na jurisprudência desta Corte, quando analisada a nova sistemática arrecadatória instituída pelo art. 31 da Lei n. 8.212/91, alterado pela Lei n. 9.711/98. Mutatis mutandis, precedente em sede de repetitivo: REsp 1036375/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 11/3/2009, DJe 30/3/2009. Recurso especial improvido. (REsp 1350137/SP, Rel. Ministro

HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2012, DJe 17/12/2012.)

4 Por se tratar de comentários ao Código Tributário Nacional, utilizaremos, nas consideramos que faremos relativamente aos artigos 121 a 136, a expressão fato gerador, empregada no diploma normativo em questão, embora reconheçamos a sua equivocidade, consequente de sua utilização indistinta com referência às leis instituidoras dos tributos e aos fatos concretos que a elas se subsumem. Na esteira do entendimento de Geraldo Ataliba, melhor seria se o legislador tivesse utilizado a terminologia fato gerador "in concreto" e fato gerador "in abstrato". ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 51. Em análise ao artigo 114 do CTN, assim também se manifesta Paulo de Barros Carvalho: "Num terceiro esforço de interpretação, o versículo relataria a um só tempo, a conjugação de duas entidades: um acontecimento que se dá no campo real-social e um conceito que, seletor de propriedades, enuncia quais sejam as condições necessárias e suficientes para que ele possa efetivamente ocorrer". BARROS CARVALHO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 274.

5 O critério material revela o núcleo da regra-matriz de incidência e indica o fato tributável, o qual há de ser identificado pela busca de um verbo agregado a um complemento. Paulo de Barros Carvalho leciona acerca do critério material: "Nele há referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e tempo (critérios espacial e temporal)". Ressalta que o comportamento de uma pessoa está representado na hipótese por um verbo agregado a um complemento, consideradas determinadas condições espaciais e temporais, afastando a utilização de verbos impessoais. BARROS CARVALHO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 326.

6 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 497.

7 Paulo de Barros Carvalho assim se manifesta sobre a natureza sancionatória da transferência de responsabilidade tributária: "Nosso entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam natureza de sanções administrativas". BARROS CARVALHO, Paulo. Curso de Direito Tributário. p. 393.

8 PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE 15 % INCIDENTE SOBRE A NOTA FISCAL. ART. 22, IV, DA LEI 8.212/1991, ALTERADA PELA LEI 9.786/1999. COOPERATIVA. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. TOMADOR DO SERVIÇO DOS COOPERADOS. 1. O art. 121 do Código Tributário Nacional estabelece como sujeito passivo a pessoa obrigada ao pagamento de determinado tributo ou penalidade pecuniária, dizendo-se contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, e responsável quando, sem se revestir da condição de contribuinte, seu encargo decorre de disposição expressa em Lei. 2. A Lei n. 8.212/1991, em seu art. 22, IV, apenas mencionou como sujeito passivo da obrigação tributária referente à contribuição de 15% incidente sobre nota fiscal ou fatura da empresa tomadora de serviços, e não da cooperativa de trabalho, que é a empresa prestadora de serviços. Assim, a

responsabilidade pelo recolhimento da contribuição é da empresa tomadora dos serviços, in casu, a Cooperativa de Crédito Vale do Itajaí. 3. Agravo Regimental da Cooperativa de Crédito do Vale do Itajaí não provido. (AgRg no AgRg no AgRg no Ag 1352316/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/05/2011, DJe 22/06/2011.)

9 TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ART. 45, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN, ART. 46 DA LEI N. 8541/92 E ART. 103 do DECRETO-LEI N. 5844/43. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DA FONTE PAGADORA QUE, EMBORA RECONHECIDA, NÃO AFASTA A OBRIGAÇÃO DO CONTRIBUINTE. I - Em consonância com o disposto no art. 45, parágrafo único, do Codex Tributário, é possível que a lei atribua „à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam". Esta responsabilidade se revela, em sentido estrito, quando exsurge a obrigação tributária decorrente de expressa disposição de lei, vinculando sujeito que não é o contribuinte a uma sanção correspondente a uma não prestação. II - In casu, incidentes os ditames do art. 46 da Lei n. 8541/92: „o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário". Com efeito, é de se concluir estarmos diante da figura de responsável legal, por substituição tributária, a quem incumbe o dever de reter e recolher o imposto de renda, afastando-se a obrigação do contribuinte, na forma preconizada pelo art. 103 do Decreto-lei n. 5844/43, posto nestes termos: „Se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção do imposto, responderá pelo recolhimento deste, como se o houvesse retido" (REsp n. 502.739/PE, Rel. Min. LUIZ FUX, in DJ de 21/10/2003; REsp n. 281.732/SC, Rel Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, in DJ de 07/08/2001).

10 TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ILEGITIMIDADE ATIVA DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. 1. A repetição de indébito tributário pode ser postulada pelo sujeito passivo que pagou, ou seja, que arcou efetivamente com ônus financeiro da exação. Inteligência dos arts. 121 e 165 do CTN. 2. A empresa que é a fonte pagadora não tem legitimidade ativa para postular repetição de indébito de imposto de renda que foi retido quando do pagamento para a empresa contribuinte. Isso porque a obrigação legal imposta pelo art. 45, parágrafo único, do CTN é a de proceder a retenção e o repasse ao fisco do imposto de renda devido pelo contribuinte. Não há propriamente pagamento por parte da responsável tributária, uma vez que o ônus econômico da exação é assumido direta e exclusivamente pelo contribuinte que realizou o fato gerador correspondente, cabendo a esse, tão-somente, o direito à restituição. A esse respeito: AgRg no REsp 895.824/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/09/2008; REsp 596.275/RJ, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 09/10/2006. 3. Conforme assentado pelo acórdão recorrido, a alegada autorização outorgada pela contribuinte substituída, quando muito, possibilitaria a recorrente ingressar com a demanda em nome da contribuinte substituída, na qualidade de mandatária, mas não em nome próprio (art. 6º do CPC). 4. Recurso especial não provido. (REsp 1318163/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/05/2014, DJe

27/05/2014.)

11 IR. RESPONSABILIDADE. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. MULTA. A falta de cumprimento do dever de recolher o pagamento na fonte, ainda que importe responsabilidade do retentor omisso, não exclui a obrigação do contribuinte que auferiu a renda de oferecê-la à tributação, por ocasião da declaração anual. Como, aliás, ocorreria se tivesse havido recolhimento na fonte. Em que pese o erro do retentor não constituir fato impeditivo de que se exija a exação daquele que efetivamente obteve acréscimo patrimonial, não se pode chegar ao extremo de, ao afastar a responsabilidade daquela, permitir também a cobrança de multa deste. Precedente citado: REsp 416.858-SC, DJ 15/3/2004. REsp 644.223-SC, Rel. Min. Franciulli Netto, julgado em 2/12/2004.

12 SÚMULA 399 STJ: Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

AUTOR

Betina Treiger Grupenmacher

No artigo 122, o legislador indicou o destinatário do dever de observância das chamadas obrigações acessórias.[1,2]

As obrigações acessórias estão inicialmente referidas no artigo 113 e veiculam meros deveres de fazer e de não fazer a serem observados no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos. Não têm, portanto, natureza pecuniária, como é o caso das obrigações principais, aquelas decorrentes do fenômeno da incidência.

São deveres a serem observados pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária, contribuinte ou responsável, nos termos do disposto no artigo 121.

O legislador adotou a expressão obrigações acessórias para indicar os deveres tributários de fazer, de não fazer e de suportar. A melhor doutrina, no entanto, tece críticas à expressão, porque, em verdade, não são obrigações na acepção empregada pelo direito civil, já que o seu objeto não é aferível patrimonialmente e, também, porque, em muitas circunstâncias, não são acessórias, pois, sendo certo que o acessório segue o principal, é possível que existam referidos deveres, mas inexista a obrigação principal, qual seja a de recolher uma soma em dinheiro aos cofres públicos.

Segundo propõe Paulo de Barros Carvalho, melhor seria que fossem chamados de deveres instrumentais ou formais, pois são meros deveres sem natureza pecuniária que instru-

mentam o fisco a exigir o tributo.[3]

Na dicção do legislador, a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto é o "devedor" da obrigação acessória. É aquela que deve fazer, não fazer ou suportar que se faça aquilo que constitui o objeto da obrigação acessória.

Admitimos que tal vínculo não tem natureza obrigacional, pois o seu objeto é despido de patrimonialidade, no entanto, embora não se trate de obrigação tributária, é inegável que há uma relação jurídica cujo sujeito ativo é titular do direito subjetivo de exigir que o sujeito passivo faça ou deixe de fazer algo, ou ainda suporte a fiscalização. O descumprimento de tais deveres jurídicos gera a incidência da chamada "multa formal", usualmente expressa em montantes fixos.

Assim, no âmbito do Direito Tributário, são duas as espécies de relações jurídicas, uma de cunho obrigacional, que corresponde à chamada obrigação principal e outra cujo objeto não tem natureza pecuniária, são os deveres instrumentais tributários.

---

1 PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. INSTRUMENTALIDADE RECURSAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, I, CTN. 1. Quando os embargos declaratórios são utilizados na pretensão de revolver todo o julgado, com nítido caráter modificativo, podem ser conhecidos como agravo regimental, em vista da instrumentalidade e a celeridade processual. 2. Nos termos do art. 113, §§ 2º e 3º, do CTN, a obrigação acessória prevista em „legislação tributária" pode vincular não só o contribuinte, como terceiro, no objetivo de obrigá-los a fazer, não fazer ou tolerar que se faça, de modo que a não observância do dever legalmente imputado conduz à aplicação de penalidade pecuniária (multa), que se transmuta em obrigação principal. 3. A própria agravante reconhece que a legislação tributária local veda a confecção de documento fiscal sem prévia autorização da autoridade competente - prestação negativa (não fazer) -, o que transforma a obrigação acessória em principal quanto à multa aplicada, cujo „sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto" (art. 122 do CTN). 4. A obrigação acessória existe ainda que o sujeito a ela vinculado não seja contribuinte do tributo. Isto porque a obrigação acessória possui caráter autônomo em relação à principal, pois mesmo não existindo obrigação principal a ser adimplida, pode haver obrigação acessória a ser cumprida, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos. 5. Tratando-se de descumprimento de obrigação acessória (penalidade pecuniária), convertida em principal, a constituição do crédito sujeita-se ao lançamento de ofício, na forma do art. 149, incisos II, IV e VI, do CTN, cuja regra a ser observada é a do art. 173, inciso I, do CTN.
Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, mas improvido. (EDcl no

REsp 1384832/RN, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/03/2014, DJe 24/03/2014.)

[2] O legislador adotou a expressão obrigações acessórias para indicar os deveres tributários de fazer, de não fazer e de suportar. A melhor doutrina, no entanto, tece críticas a expressão porque, em verdade, não são obrigações, na acepção empregada pelo direito civil, já que o seu objeto não é aferível patrimonialmente e também porque em muitas circunstâncias não são acessórias, já que, sendo certo que o acessório segue o principal, é possível que existam tais deveres mas inexista a obrigação principal, qual seja, a de recolher uma soma em dinheiro aos cofres públicos. Segundo propõe Paulo de Barros Carvalho, melhor seria que fossem chamados de deveres instrumentais ou formais, pois são meros deveres, sem natureza pecuniária que instrumentam o fisco a exigir o tributo. BARROS CARVALHO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 288-291.

[3] BARROS CARVALHO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 288- 291.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

AUTOR
Betina Treiger Grupenmacher

Conforme disposto no artigo 121, o sujeito passivo pode ser o contribuinte ou o responsável, o que significa dizer que o devedor da obrigação tributária é o contribuinte, aquele que praticou o fato gerador,[1] o destinatário constitucional tributário[2] ou o responsável, embora não tenha relação direta e pessoal com a prática do fato gerador, é devedor do tributo em face de previsão legal expressa.

Conforme se depreende da interpretação do disposto no artigo 121, são dois os sujeitos passivos contemplados no Sistema Tributário Brasileiro: o contribuinte e o responsável.
Partindo de tal pressuposto, no artigo 123, o legislador vedou expressamente a possibilidade de alteração da sujeição passiva, por meio de disposição convencional, o que significa dizer que não é possível, por intermédio de avença, que as partes alterem a responsabilidade pelo recolhimento de tributos.

Tal regra está em consonância com o disposto no artigo 3º do CTN, que define tributo

como prestação pecuniária compulsória e ex lege, o que implica afirmar, a contrario sensu, que a obrigação tributária não é voluntária, pois decorre de Lei, e independe, portanto, da vontade do sujeito passivo, o qual, tendo praticado o fato gerador previsto na regra de incidência, tem o dever de pagar o tributo, não podendo delegá-lo por disposição convencional a terceiro.

Nos termos do que está posto no artigo em comento, ainda que a disposição de natureza contratual busque alterar a definição legal do sujeito passivo, tal cláusula não é oponível à Fazenda Pública. Noutros dizeres, a Administração Fazendária não está obrigada a acatar a disposição contratual que altere a sujeição passiva da relação jurídico-tributária.[3 e 4]

---

[1] CF. Art. 121. Nota 4.

[2] Marçal Justen Filho, acatando os fundamentos adotados por Villegas, entende que nem sempre aquele que manifesta riqueza é quem assumirá a condição de devedor do tributo. Propõe a designação de "destinatário constitucional tributário", para indicar o contribuinte, observando, com isso, as peculiaridades do sistema tributário brasileiro, o que faz nos seguintes termos: "De fato, a eleição de uma certa situação para compor a materialidade da hipótese de incidência importa automática seleção de sujeitos. Se foi eleita, como evidenciadora de riqueza que autoriza a tributação, uma certa situação, é inegável que a regra imperiosa será a de que o sujeito obrigado ao dever tributário seja exatamente aquele que é titular dessa riqueza ou está com ela referido. Porque, a não ser assim, o resultado seria o de que haveria uma desnaturação da norma, acarretando a incidência do dever sobre pessoa diversa e a tributação sobre riqueza distinta. (...) Villegas deixou de observar uma peculiaridade do sistema tributário brasileiro, porém, poderia ter elaborado alguns conceitos mais refinados se tivesse em vista o ordenamento pátrio. É que, no Brasil, pode-se falar não apenas em um destinatário legal tributário, mas também no destinatário constitucional tributário". JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Passiva Tributária. Belém do Pará: CEJUP, 1986. p. 262.

[3] TRIBUTÁRIO. ISS. BASE DE CÁLCULO. EMISSÃO DE NOTA FISCAL. DEVER INSTRUMENTAL. EVENTO FUTURO E INCERTO. ACORDO ENTRE PARTICULARES. INOPONIBILIDADE AO FISCO. 1. A recorrente sustenta a tese recursal de que o auto de infração é insubsistente, porquanto inviável o recolhimento do ISS ante a inexistência do pressuposto essencial do tributo, qual seja, o elemento quantitativo atinente à base de cálculo. 2. A incerteza quanto ao novo valor do serviço prestado não afasta o dever do contribuinte de emitir a nota fiscal e promover o recolhimento do ISS, nos exatos termos já existentes quando da ocorrência do fato gerador. 3. No sistema tributário, as convenções particulares não são oponíveis à Fazenda Pública. A relação tributária se estabelece entre o Fisco, de um lado, como seu sujeito ativo, e, de outro, o contribuinte, como seu sujeito passivo. É uma relação de natureza objetiva, onde não devem ser admitidos elementos estranhos, a teor do disposto no art. 123 do Código Tributário Nacional. 4. A emissão da nota fiscal é dever

instrumental imposto ao contribuinte com vista a facilitar o controle fiscal, pois a relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária stricto sensu (obrigação tributária principal), como ao conjunto de obrigação acessórias que a viabilizam, conforme se infere do art. 113, § 2º, do CTN. A relevância da obrigação acessória, instituída como o dever de fazer ou não fazer ou de tolerar que se faça, tem o escopo de controlar o adimplemento da obrigação principal. 5. Não pode o contribuinte postergar a emissão da nota fiscal e o devido recolhimento do tributo para momento futuro e incerto, no aguardo de convenção quanto ao valor do serviço prestado, pois havia base de cálculo para a incidência tributária à época. 6. A existência de relação jurídica deve versar sobre situação atual, já verificada, e não sobre situação hipotética ou existência de futura relação jurídica. Recurso especial improvido. (REsp 1285939/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/08/2013, DJe 26/08/2013). No mesmo sentido: (REsp 958.736/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 19/05/2010); (REsp 1098077/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 20/08/2009) e (REsp 892.997/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/2008, DJe 21/10/2008).

[4] Súmula 430 STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente".

Art. 124. São solidariamente obrigadas:
I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
II - as pessoas expressamente designadas por lei.
Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

AUTOR
Betina Treiger Grupenmacher

O legislador estabeleceu distintas hipóteses quanto à assunção do ônus tributário, determinando, de forma expressa ou implícita, nos artigos que tratam da responsabilidade tributária, que podem se dar sob a forma solidária,[1] subsidiária ou pessoal.

A solidariedade está consagrada no artigo 124 e estabelece que podem ser o contribuinte e o responsável solidariamente instados ao pagamento do tributo afigurando-se possível que a totalidade da obrigação seja exigida de ambos, sendo indiferente a parcela com que contribuíram para a prática do fato gerador. [2]

Paulo de Barros Carvalho ressalta que a solidariedade relativa à responsabilidade tributária distingue-se daquela decorrente do "consórcio" de mais de um sujeito na prática do fato gerador.[3] Segundo leciona, são duas as hipóteses de solidariedade no direito tributário. Uma é a que decorre da prática conjunta do fato gerador, cujos sujeitos têm interesse comum na sua realização e respondem conjuntamente pelo débito decorrente de sua prática. Nesta hipótese, o legislador que edita a regra-matriz de incidência está adstrito ao arquétipo constitucional do tributo para eleger os respectivos sujeitos passivos. A outra é a que decorre da inobservância da legislação tributária pelo contribuinte e que implica na transferência da responsabilidade a um sujeito, indiretamente relacionado ao fato gerador.[4 e 5]

Em outras situações descritas no CTN, a responsabilidade é subsidiária, o que significa que o sujeito ativo deve exigir o cumprimento da prestação tributária, em primeiro lugar, do contribuinte e, se este deixar de efetuar o respectivo pagamento ou não possuir bens que possam satisfazer a dívida, o responsável por transferência responderá subsidiariamente pelo débito.

A solidariedade, porém, não comporta a alegação de benefício de ordem, ou seja, os devedores solidários podem ser instados ao pagamento da totalidade do tributo em qualquer ordem, sem que possam invocar a preferência de alguns em relação aos demais. Já na subsidiariedade, aplica-se o benefício de ordem[6] e, nesse sentido, o responsável tributário pode invocar em seu favor que o débito seja exigido primeiramente do contribuinte e, apenas depois de esgotadas todas as possibilidades de cobrança, as quais devem resultar infrutíferas, poderá ser provocado a assumir o débito.

---

1 IMPORTAÇÃO DE APARELHO DE ULTRA-SOM DIAGNÓSTICO. LOCAÇÃO SUBSEQUENTE. AUTO DE INFRAÇÃO QUE NÃO INDICA O IMPORTADOR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA IRREGULAR. I - O locatário do bem importado com a especial isenção do artigo 149, III, do Decreto 91.030/85 (Regulamento Aduaneiro) foi responsabilizado pelo Fisco, com supedâneo no artigo 124, I, do CTN. Na hipótese estaria configurada a solidariedade de fato, porquanto estaria o recorrente enquadrado nos termos do artigo primeiro, haja vista que possui interesse comum na situação. Não obstante, ao lançar o auto de infração a Fazenda Nacional não incluiu o responsável tributário principal, atacando diretamente o locatário, que assumiu a responsabilidade em face de seu especial interesse na situação. II - Conforme explicita o artigo 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do Tributo. Assim, devendo o tributo de importação ser pago pelo importador decorre que é dele a obrigação principal de pagar pelo tributo e, sendo dele, da mesma forma, a responsabilidade por burlar a isenção e ter contra si auto de infração sob este título. Não se desconhece a possibilidade da Fazenda Nacional indicar responsável solidário, in casu, solidariedade

de fato, entretanto, sendo certa a legitimidade do importador para responder pelo tributo, deve ele constar no auto de infração que serve de supedâneo ao crédito tributário. Tanto é assim que o artigo 134 do CTN expressamente dispõe que, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este àqueles que intervieram ou que se omitiram. III - Este Superior Tribunal de Justiça, em outras oportunidades, já reconheceu que a responsabilidade tributária deve ser atribuída ao contribuinte de fato, autor do desvio, e não terceiro de boa-fé, como na hipótese dos autos em que o locador não tem a possibilidade de verificar a origem fiscal do aparelho. Precedente: EDcl no AgRg no REsp nº 706.254/RO, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe de 06/05/2008. IV - Conforme demonstrado o contribuinte originário, na hipótese dos autos, é o importador. Assim, a interpretação de tal dispositivo deixa clara a intenção do legislador de impor ao contribuinte principal a responsabilidade pela obrigação. V - Em verdade está a se erigir uma nova forma de substituição tributária, porquanto de solidariedade, estritamente, não se trata, haja vista que não há devedor principal inscrito para a vinculação da solidariedade. VI - Recurso especial da Empresa provido. Recurso especial da Fazenda Nacional Prejudicado. (REsp 1294061/PE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/03/2012, DJe 22/03/2012). No mesmo sentido: (AgRg no Ag 1392703/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/06/2011, DJe 14/06/2011).

[2] CF. Art. 121. Nota 4.

[3] Idem.

[4] Assim se manifesta Paulo de Barros Carvalho acerca da solidariedade tributária: "Simplesmente em todas as hipóteses de responsabilidade solidária, veiculadas pelo Código Tributário Nacional, em que o coobrigado não foi escolhido no quadro da concretude fática, peculiar ao tributo, ele ingressa como tal por haver descumprido dever que lhe cabia observar. Pondere-se, contudo, que se falta ao legislador de um determinado tributo competência para colocar alguém na posição de sujeito passivo da respectiva obrigação tributária, ele pode legislar criando outras relações, de caráter administrativo, instituindo deveres e prescrevendo sanções. É justamente aqui que surgem os sujeitos solidários, estranhos ao acontecimento do fato jurídico-tributário. Integram outro vínculo jurídico, que nasceu por força de uma ocorrência tida como ilícita". BARROS CARVALHO, Paulo. Curso de Direito Tributário. p. 398.

[5] Cf. Artigo 121. Nota 4.

[6] O benefício de ordem está previsto no artigo 827 do Código Civil que assim estabelece: "O fiador demandado pelo pagamento da dívida tem direito a exigir, até a contestação da lide, que sejam primeiro executados os bens do devedor. Parágrafo único. O fiador que alegar o benefício de ordem, a que se refere este artigo, deve nomear bens do devedor, sitos no mesmo município, livres e desembargados, quantos bastem para solver o débito." Também no Direito Tributário a Lei nº 6.830/80 contempla o benefício de ordem no artigo 4º, §3º, que estabelece: "§ 3º- Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no §1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos

bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida".

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:
I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;
III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

AUTOR
Betina Treiger Grupenmacher

No artigo 125 estão previstos os efeitos da solidariedade atinentes à hipótese de responsabilidade tributária e não a de consórcio, conforme escalaremos nos comentários ao artigo 124. Tratam-se, no dispositivo em comento, dos efeitos da responsabilidade relativa ao sujeito passivo da obrigação tributária que adquiriu a condição de responsável pelo pagamento do tributo e, portanto, ingressou no polo passivo da relação jurídico-tributária, em momento posterior ao seu surgimento, e que, por esta razão, não participou da prática do fato gerador.[1]

Conforme estabelecido no inciso I, a exemplo dos efeitos da solidariedade no âmbito do direito civil,[2] o pagamento efetuado por um dos coobrigados – contribuinte e/ou responsável (eis) –, aproveita aos demais, o que significa que a integralidade do débito pode ser exigida, total ou parcialmente, de qualquer um deles, e se um dos mesmos efetuar o pagamento integral da dívida ou de apenas parte dela, tal circunstância aproveitará aos demais. O que queremos afirmar é que, se a dívida for paga por algum dos possíveis sujeitos passivos, nada mais será exigido dos outros; mas, se, por outro lado, apenas parte da dívida for quitada, todos permanecem responsáveis, pelo valor remanescente não liquidado.

O inciso II contempla os efeitos da solidariedade em relação à isenção[3] e à remissão.[4] Sendo certo que ambas são formas de exoneração tributária que veiculam favorecimentos extraordinários, ou seja, são benefícios fiscais, o legislador estendeu a benesse a todos os devedores solidários, ressalvando, no entanto, a hipótese em que o favor é concedido pessoalmente a apenas um dos coobrigados, circunstância em que os demais permane-

cem solidariamente obrigados pelo saldo, qual seja, o montante que não foi alcançado pelo benefício.

No inciso III está estabelecido que a interrupção da prescrição em favor ou contra algum dos coobrigados favorece ou prejudica aos demais. Noutro giro semântico, os efeitos benéficos ou maléficos da interrupção do prazo prescricional alcançam a todos os coobrigados.[5]

Concluímos, a partir da interpretação do texto normativo em questão, que o legislador pretendeu, ao instituir as referidas regras, deixar claro que a solidariedade e seus efeitos são plenos no âmbito do Direito Tributário. Em outros dizeres, as disposições do caput, incisos I, II e III do artigo 125, deixam claro que tudo o que possa favorecer ou prejudicar os sujeitos passivos solidários alcança a todos e a cada um deles. Em consequência, uma lei de isenção ou de remissão que atinja a obrigação tributária solidária, exonerando o pagamento do tributo, beneficiará a todos os sujeitos passivos desobrigando-os da liquidação da referida dívida; ou, por outro lado, qualquer agravamento do débito, também alcançará a todos, inclusive aquele decorrente da interrupção do prazo prescricional. É essa a mens legislatoris.

---

[1] CF. Art. 121. Nota 4.

[2] Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda e Art. 267. Cada um dos credores solidários tem direito a exigir do devedor o cumprimento da prestação por inteiro.

[3] Exonerar é o mesmo que liberar do ônus, eximir. Embora possa parecer uma contradição em termos, já que não é possível liberar do ônus, eximir, desobrigar quem anteriormente não esteve obrigado, pensamos que os efeitos da norma isentiva atuam concomitantemente com os da hipótese de incidência, desobrigando o sujeito passivo do pagamento do tributo, ao qual estaria sujeito se aquela não existisse, especialmente quando o legislador constitucional ou infraconstitucional exclui do suporte fático normativo alguns fatos ou pessoas.

[4] A remissão é hipótese de perdão do crédito tributário e só pode ser concedida por Lei, como decorrência do princípio da indisponibilidade dos interesses públicos.

[5] PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CITAÇÃO DE UM DOS SÓCIOS-GERENTES. EFEITOS. INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO EM RELAÇÃO A TODOS OS DEVEDORES SOLIDÁRIOS. 1. Deferiu-se o pedido de redirecionamento do processo executivo fiscal em relação aos sócios da empresa executada, não efetuada, entretanto, a citação de um deles. 2. É certo que, segundo o art. 125, III, do CTN, os efeitos da interrupção da prescrição em relação a um dos devedores solidários atinge todos os outros co-devedores. 3. Na hipótese, é incontroverso que houve a efetiva citação de um

dos sócios que figuram no pólo passivo da execução, razão pela qual a não-efetivação da citação do outro executado não impediu a interrupção do prazo prescricional em relação a ele. 4. Recurso especial desprovido. (REsp 1015117/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/11/2008, DJe 11/02/2009). No mesmo sentido: (AgRg no REsp 916.914/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 06/08/2009).

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:
I - da capacidade civil das pessoas naturais;
II- de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;
III- de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

AUTOR
Betina Treiger Grupenmacher

Operada a incidência e instalado o liame obrigacional entre sujeito ativo e sujeito passivo, o primeiro assume a condição de titular do direito subjetivo de exigir a prestação, e o segundo tem o correlato dever jurídico de adimplir esta, o que corresponde à capacidade tributária passiva.

Possuir, portanto, capacidade tributária passiva é o mesmo que estar apto a figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária, ou, ainda, ser devedor do tributo e poder assumir a condição de contribuinte ou de responsável.

Ao tratar da capacidade tributária, ou seja, da aptidão para figurar como sujeito passivo da obrigação tributária e, consequentemente, ter o dever de pagar o tributo, o legislador buscou, no respectivo texto normativo, esclarecer que a capacidade tributária passiva independe de qualquer elemento de índole fática ou jurídica, relacionado àquele que, por ter praticado o fato gerador[1] (contribuinte) ou porque a lei a assim o determina (responsável), tem o dever de pagar o tributo.

Portanto, o legislador estabeleceu que a capacidade tributária independe da capacidade civil e da sujeição do devedor à qualquer medida de limitação ao exercício das atividades civis, comerciais ou profissionais, inclusive aquelas relativas à administração dos seus

negócios.

Se, porventura, o sujeito passivo possuir capacidade de fato e tiver, portanto, condições de praticar o fato gerador,[2] mas não detiver capacidade civil, como é o caso dos absolutamente incapazes,[3] o seu representante legal passa a ser o responsável pelo pagamento do tributo, nos estritos termos do que estabelece o artigo 134, que disciplina sobre as hipóteses de responsabilidade de terceiros.

As regras em questão, assim como outras com o mesmo propósito, inseridas no Código Tributário Nacional, objetivam estabelecer que nenhum argumento pode ser oposto à pretensão da Administração Fazendária, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, para esquivar-se do pagamento do tributo. O tributo deve ser pago, em qualquer hipótese ou situação, por quem quer que ocupe o polo passivo do liame obrigacional tributário, independentemente da capacidade civil, no caso das pessoas naturais, ou de qualquer uma das situações arroladas nos incisos II e III.[4]

---

[1] CF. Artigo 121. Nota 4.

[2] Idem.

[3] Código Civil Art. 4º São incapazes, relativamente a certos atos, ou à maneira de os exercer:
I - os maiores de dezesseis e menores de dezoito anos; II - os ébrios habituais, os viciados em tóxicos, e os que, por deficiência mental, tenham o discernimento reduzido; III - os excepcionais, sem desenvolvimento mental completo; IV - os pródigos. Parágrafo único. A capacidade dos índios será regulada por legislação especial.

[4] TRIBUTÁRIO. FILIAL FORA DA JURISDIÇÃO DA MATRIZ. TAXA DE ANOTAÇÃO DE FUNÇÃO TÉCNICA. PODER DE POLÍCIA. EXIGIBILIDADE. 1. A Taxa de Anotação de Função Técnica - AFT será cobrada pela expedição ou substituição de carteira profissional pela certidão referente à anotação de função técnica ou registro de firma, conforme previsto no art. 26 da Lei n.º 2.800/56. 2. Assim, o referido tributo está vinculado à atividade básica ou à natureza dos serviços prestados pelo Conselho Regional de Química, sendo que a fiscalização do Conselho Profissional não ocorre apenas quando se expede a certidão de anotação de função técnica, tendo em vista a obrigatoriedade de registro e habilitação do profissional químico responsável. 3. Nesse sentido, a simples existência de execução fiscal, por ausência de registro do profissional químico, já demonstra a efetiva fiscalização e vigilância do Conselho, no exercício do poder de polícia. Precedentes: AgREsp 1.264.411/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 23.09.11; REsp 1.110.152/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 08.09.09; AgREsp 1.138.220/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 13.11.09. 4. Nos termos do art. 126 do Código Tributário Nacional, a capacidade para ser sujeito passivo das obrigações tributárias independe da constituição regular, bastando que haja uma unidade econômica ou profissional, como assim se afigura a empresa filial tratada nos autos. Pre-

cedentes: REsp 1.003.052/RS, de minha relatoria, DJe 02.04.08; REsp 665.252/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 05.10.06. 5. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1278540/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2012, DJe 16/02/2012). No mesmo sentido: (AgRg no REsp 1303395/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/06/2012, DJe 28/06/2012).

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:
I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;
II- quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;
III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.
§1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.
§2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

AUTOR

Betina Treiger Grupenmacher

Partindo do pressuposto de que, com o nascimento da relação jurídico-tributária, há um sujeito ativo com direito subjetivo de exigir o pagamento da respectiva prestação e um sujeito passivo com o dever jurídico de adimpli-la, impõe-se reconhecer ao sujeito ativo a prerrogativa, que decorre de sua capacidade tributária ativa, de fiscalizar o sujeito passivo com o propósito de atestar o pagamento do(s) tributo(s) e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias. Para tanto, o ente da Administração Fazendária, titular da referida

prerrogativa, deve conhecer o local em que está domiciliado o sujeito passivo, aquele em que permanece com animus definitivo.

Trata-se de informação essencial para o desempenho da atividade fazendária de fiscalização e arrecadação tributária. A autoridade fiscal deve saber quem é o sujeito passivo e qual o local em que está domiciliado para tornar concreta a pretensão tributária, sobretudo e especialmente, na hipótese de inadimplência da obrigação, situação em que buscará, junto ao Poder Judiciário, satisfazer a sua pretensão e, para tanto, deverá indicar qual é o local em que o sujeito passivo pode ser encontrado a fim de que seja instado ao pagamento do tributo.

Embora seja prerrogativa do sujeito ativo ser destinatário da informação sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, este pode indicar, para tal finalidade, qualquer endereço, que, inclusive, não precisa coincidir com o domicílio civil ou mesmo com o eleitoral, mas deve ser certo e conhecido pelas Administrações Fazendárias Federal, Estadual e Municipal.

As regras sobre o domicílio tributário, consignadas no artigo 127, tratam das hipóteses em que o sujeito passivo deixa de indicar espontaneamente o seu domicílio para fins tributários. Em tal situação, a Lei admite que sejam considerados, para as pessoas naturais, a sua residência habitual ou o local onde desenvolve as suas atividades; para as pessoas jurídicas privadas, o local da sua sede ou o estabelecimento relacionado ao fato gerador;[1] e para as pessoas jurídicas de direito público, qualquer das suas repartições dentro do território da entidade tributante, ou se nenhuma das hipóteses for viável para fins de fixação do domicílio tributário, há de ser considerado o local da situação dos bens ou aquele em que se ultimou o fato.

Finalmente, embora seja livre a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, se o local por ele indicado apresentar dificuldade para que a Autoridade Fazendária desenvolva as suas atividades institucionais, poderá ser recusado, circunstância em que será considerado o local da situação dos bens ou aquele que em ocorreu o fato gerador.[2]

Necessário destacar que, com o incremento dos métodos digitais de fiscalização e arrecadação tributária e, ainda, diante da faculdade de eleição do domicílio tributário pelo próprio sujeito passivo, a Receita Federal do Brasil criou a possibilidade de eleição, pelo mesmo, do domicílio tributário eletrônico (DTE) que pode ter algumas vantagens, segundo arrola a respectiva autoridade em seu sítio eletrônico, quais sejam: cadastro de até três números celulares e três endereços de e-mail para recebimento do aviso de mensagem na caixa postal; diminuição do tempo de trâmite dos processos administrativos digitais; garantia quanto ao sigilo fiscal e total segurança contra o extravio de informações; e possibilidade de acesso integral de todos os processos digitais existentes em seu nome, em tramitação

na RFB, na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.[3] Embora a autoridade fazendária federal tenha sido precursora na criação e adoção do domicílio fiscal eletrônico (DTE), alguns Estados-Membros também o disponibilizam, como opção, ao sujeito passivo.[4]

---

[1] CF. Art. 121. Nota 4.

[2] Idem.

[3] Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Novidades/Informa/DTE.htm>. Acesso em: 21 de julho de 2014.

[4] TRIBUTÁRIO. DOMICÍLIO FISCAL. REVERSÃO. POSSIBILIDADE. Não obstante o Tribunal de origem haja acolhido parcialmente os embargos declaratórios, tão-somente para fins de prequestionamento, isto é, para consignar que o acórdão recorrido, nos termos em que lançado nos autos, não violou os arts. 7º da Lei n. 2.354/54 e 927 do Decreto n. 3.000/99, o prequestionamento destas disposições normativas, na verdade, não restou configurado. 2 A escolha do local da sede da empresa é livremente feita por seus controladores, até mesmo em face da liberdade empresarial, mas, para os fins tributários, pode o Fisco recusar o domicílio eleito, nos casos em que o novo domicílio fiscal impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização dos tributos (art. 127, § 2º, do CTN). 3. No caso concreto, o Tribunal de origem deixou consignado, no acórdão recorrido, que a Delegacia da Receita Federal em Florianópolis determinou a reversão do domicílio fiscal da empresa para Florianópolis porque constatado, após procedimento administrativo, que a sede no Rio de Janeiro dificulta a fiscalização tributária, eis que ali não se encontram guardados os livros e registros fiscais da empresa, nem é o local da sua efetiva administração. Consignou, ainda, que o centro de decisões da empresa permaneceu em Florianópolis, juntamente com a sua documentação fiscal, razão pela qual concluiu que é nesta cidade que se encontra, de fato, o domicílio fiscal da empresa. Em assim decidindo, o Tribunal de origem não contrariou o art. 127, § 2º, do CTN; muito pelo contrário, deu ao caso solução consentânea com a interpretação dessa norma geral combinada com o art. 34, parágrafo único, da Lei n. 4.152/62, e o art. 212 do Regulamento aprovado pelo Decreto n. 3.000/99. 4. Recurso especial parcialmente conhecido, porém, nessa extensão, não provido. (REsp 1137236/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/08/2011, DJe 15/08/2011). No mesmo sentido: (REsp 1128139/MS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/10/2009, DJe 09/10/2009); (REsp 1086843/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009); (AgRg no AREsp 506.531/RJ, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/06/2014, DJe 11/06/2014); (EDcl no REsp 1180412/SC, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/05/2014, DJe 28/05/2014); (AgRg no AREsp 342.135/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/02/2014, DJe 13/03/2014); (AgRg no AREsp 414.135/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2013, DJe 28/02/2014); (REsp 825.885/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/04/2008, DJe 14/05/2008); (REsp 437.383/MG,

Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/08/2002, DJ 21/10/2002, p. 301) e (REsp 557.305/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/06/2005, DJ 15/08/2005, p. 242).

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

AUTOR
Betina Treiger Grupenmacher

O artigo 128 trata da responsabilidade tributária que, como referimos nos comentários ao artigo 121, é aquela em que o sujeito passivo não é o contribuinte, mas um terceiro indicado expressamente pela Lei.

A responsabilidade tributária comporta duas modalidades, quais sejam: a responsabilidade por transferência e a por substituição. Ambas as modalidades são instrumentos de que se vale a Administração Fazendária para imprimir eficiência à arrecadação tributária.
A transferência de responsabilidade pelo pagamento do tributo pode ocorrer por vários motivos, mas, usualmente, opera-se quando o contribuinte deixa de pagar o tributo devido, trasladando-se a responsabilidade pelo pagamento a um terceiro que, embora não tenha praticado o fato gerador,[1] nem com ele mantenha relação pessoal e direta, está a ele vinculado.

Sobre o responsável, merecem referências as palavras de Paulo de Barros Carvalho: “Eis o autêntico responsável, surpreendido no próprio campo da concretização do fato, embora ligado a ele por laços indiretos, e trazido ao contexto da relação jurídica para responder subsidiariamente pelo debitum”.[2]

Operando-se a transferência da responsabilidade, o contribuinte deixa de ser o devedor do tributo, podendo, no entanto, nas hipóteses legais, ser supletiva ou solidariamente responsável.[3]

A responsabilidade por transferência admite as espécies sucessão imobiliária, sucessão comercial, sucessão mortis causa, responsabilidade de terceiros e responsabilidade dos

sócios, gerentes e empregados, comportando, cada uma das espécies, efeitos próprios, tais como: a solidariedade, a subsidiariedade e a responsabilidade pessoal e exclusiva. Distintamente da responsabilidade por transferência, na por substituição, a trasladação de responsabilidade se opera independentemente da inadimplência pelo contribuinte/substituído. O dever de realizar a prestação é, desde logo, atribuído ao substituto tributário antes da ocorrência do fato gerador[4] (substituição tributária progressiva), ou posteriormente à sua ocorrência (substituição tributária regressiva ou diferimento), ou, ainda, concomitantemente com ela (substituição tributária concomitante – retenção).

A substituição tributária é um típico mecanismo de comodidade da Administração Fazendária, que busca atribuir a terceiro/substituto, vinculado ao fato gerador,[5] embora com ele não mantenha relação pessoal e direta, o dever de pagar o tributo em nome próprio, mas por conta de fato praticado pelo contribuinte/substituído.

Na substituição tributária concomitante, o substituto mantém "relação de poder" com a riqueza tributada, condição esta que lhe permite reter o montante a ser recolhido aos cofres públicos e efetuar o correlato pagamento.

É exemplo típico de substituição tributária concomitante a retenção e o recolhimento do IR pela fonte pagadora, conforme previsão do artigo 45, que assim dispõe em seu parágrafo único: "A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam".

A substituição tributária regressiva se opera toda vez que a lei atribui ao substituído o dever de pagar o tributo em momento posterior à ocorrência do fato gerador.[6] É também conhecida como diferimento. Trata-se da postergação do pagamento do tributo para o momento distinto daquele eleito pela respectiva Lei instituidora da exação.

Quanto à substituição tributária progressiva, em sentido oposto à regressiva, o substituto antecipa o recolhimento do tributo à ocorrência do fato gerador, igualmente por razões de interesse da Administração Fazendária.

Embora o fato descrito na norma de incidência não tenha ocorrido, com fundamento no artigo 150, § 7º,[7] da Constituição Federal, a legislação cria a presunção de que este vá ocorrer futuramente e, partindo de tal abstração, determina que o imposto relativo a todas as fases da cadeia de circulação econômica, seja antecipado pelo substituto, o qual, além de pagar o tributo relativo à operação própria, fá-lo também em relação às operações praticadas por terceiros.

Importante destacar que o referido dispositivo constitucional, introduzido pela Emenda Constitucional nº 03/93, estabeleceu, por igual, a garantia de que, caso o fato gerador não se realize, fica assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga.

A legitimidade do preceito constitucional aqui referido foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal que, afinal, reconheceu a sua constitucionalidade, razão pela qual a substituição tributária progressiva vem sendo amplamente aplicada pelos Estados, pois a sua adoção reduziu significativamente os índices de sonegação fiscal, aumentando, em consequência, a arrecadação tributária.

---

[1] CF. Art. 121. Nota 4.

[2] BARROS CARVALHO, Paulo. Curso de Direito Tributário. p. 391.

[3] TRIBUTÁRIO - PREVIDENCIÁRIO - FUNRURAL - AQUISIÇÃO POR INTERMEDIÁRIO NÃO PRODUTOR RURAL - FATOS GERADORES ANTERIORES À LEI 8.212/91 - IRRELEVÂNCIA - AQUISIÇÃO DE PRODUTO RURAL - CONCEITO: ART. 15, § 1º, DA LC 11/71 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR TRANSFERÊNCIA - RECURSO ESPECIAL PROVIDO - SUCUMBÊNCIA REVERTIDA - SÚMULA 168/TFR. 1. O art. 128 do CTN permite a atribuição, por lei (art. 15, I, b, da Lei Complementar nº 11/1971), de responsabilidade tributária ao terceiro que mantenha um vínculo com o fato gerador por substituição, decorrente da primeira aquisição do produto rural; ou por transferência, em razão da inobservância do dever de cuidado (zelar pela quitação da obrigação tributária), quando a aquisição ocorre de terceiros intermediários. 2. O núcleo da regra tributária contida no art. 15 da LC 11/71 é a comercialização de produto rural, cujo conceito é definido no § 1º do mesmo dispositivo, sendo juridicamente irrelevante a aquisição do produto rural ter sido de produtor rural. 3. Recurso especial provido para rejeitar os embargos de devedor e manter a validade da certidão de dívida ativa. 4. Inversão da sucumbência, nos termos da Súmula 168/TFR. (REsp 1344184/CE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2012, DJe 29/10/2012). No mesmo sentido: (REsp 1137013/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/05/2013, DJe 04/06/2013); (REsp 1237400/BA, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/12/2013, DJe 04/02/2014); (REsp 1391265/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/12/2013, DJe 17/02/2014); (AgRg no REsp 1211533/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 24/09/2013); (AgRg no AgRg no AREsp 292.081/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/06/2013, DJe 13/09/2013) e (AgRg no REsp 1077677/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 17/11/2008).

[4] CF. Art. 121. Nota 4.

[5] Idem.

[6] CF. Art. 121, Nota 4.

[7] § 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

AUTOR
Betina Treiger Grupenmacher

No artigo 129, o legislador estabeleceu, relativamente à responsabilidade por sucessão, que a trasladação da sujeição passiva para o sucessor alcança não apenas os créditos já constituídos pelo lançamento, ou em curso de constituição no momento da sucessão, mas também àqueles lançados posteriormente a ela, embora relativos a fatos geradores anteriores a esta.

Verifica-se, em tal disposição normativa, como nas demais relativas à sujeição passiva tributária, que o legislador buscou com os mecanismos de transladação da responsabilidade tributária para terceiro, vinculado ao fato gerador, garantir, por todos os meios, o adimplemento da obrigação tributária.

No artigo em comento, fica muito nítida a intensão do legislador de evitar tanto quanto possível, a frustração da percepção da prestação tributária. Desde que o fato gerador[1] tenha ocorrido antes da sucessão, é indiferente o fato de já ter havido ou não o seu lançamento.[2]

---

[1] CF. Art. 121. Nota 4.

[2] TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 159 DO CC DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA. 1. Não se conhece do recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. 2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. 3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constitu-

ídos, em curso de constituição ou „constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data“, que é o caso dos autos. 4. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009). No mesmo sentido: (REsp 1017186/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/03/2008, DJe 27/03/2008).

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub- -rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.
Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

AUTOR
Betina Treiger Grupenmacher

A interpretação do artigo 130 demonstra, uma vez mais, o objetivo perseguido pelo legislador de cooperação entre a Administração Fazendária e os adquirentes de bens imóveis, quanto ao recolhimento de tributos incidentes sobre tais bens, como é o caso, além dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria.

A interpretação do dispositivo em questão permite concluir que o legislador buscou instar os adquirentes de bens imóveis a fiscalizar o recolhimento dos referidos tributos antes de ultimar a sua aquisição, exigindo do contribuinte-alienante que efetue o pagamento dos tributos inadimplidos para evitar que a responsabilidade por tais débitos lhe seja transferida após a alienação, pois a disposição é expressa no sentido da sub--rogação, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Há de se ressaltar que, embora no título translativo de propriedade possa constar prova da quitação de tributos inadimplidos em momento anterior à negociação, o que afastará a responsabilidade do adquirente do imóvel, as partes não podem, no âmbito do referido instrumento translativo, transigir acerca do pagamento do tributo, alterando o disposto nas normas atinentes à responsabilidade tributária, como, aliás, dispõe expressamente o artigo 123.

Trata-se de mais um mecanismo idealizado pelo legislador para garantir a realização de receita tributária com a cooperação do particular. No caso do adquirente da propriedade imobiliária, visando afastar a sucessão pelo pagamento do "tributo imobiliário", acautelar-se-á verificando se há débitos tributários relativos ao imóvel que está adquirindo e, em caso positivo, exigirá, com condição sine qua non para a ultimação do negócio, o pagamento pelo alienante de todos os tributos não pagos ou, se preferir assumir a responsabilidade pelo pagamento destes, adquirirá o imóvel exigindo, no entanto, o abatimento dos referidos valores do preço convencionado para a alienação.[1]

A responsabilidade tributária na sucessão imobiliária é pessoal do adquirente do imóvel, o qual, após a trasladação da propriedade, poderá ser instado a pagar a totalidade dos tributos devidos, inexistindo solidariedade ou subsidiariedade a ser invocada, o que significa dizer que o contribuinte, após a alienação do bem, fica desonerado do pagamento do tributo.

Embora a redação do dispositivo não seja clara em relação aos efeitos da responsabilidade, pensamos não se tratar de solidariedade, nem subsidiariedade. Trata-se de responsabilidade exclusiva e pessoal do adquirente da propriedade imóvel.

O adquirente poderá ajuizar ação de regresso com o propósito de se ressarcir dos valores pagos por fatos jurídico-tributários ocorridos antes da aquisição, no entanto, tal forma de recomposição patrimonial é indiferente ao direito tributário, limitando-se ao campo do direito privado.

Como se infere do disposto no parágrafo único do preceito em questão, na hipótese de arrematação em hasta pública, verifica-se uma exceção à regra geral, veiculada no respectivo caput, hipótese na qual, ainda que existam débitos tributários inerentes à propriedade, se o imóvel for alienado em hasta pública, o adquirente não se verá na contingência de quitá-los, ou seja, não há sub-rogação pessoal em relação aos tributos.

Em tal circunstância, os tributos serão quitados com os valores decorrentes da arrematação.[2 e 3]

---

1 A responsabilidade por sucessão imobiliária confirma o entendimento de Paulo de Barros Carvalho de tratar--se de hipótese de sanção administrativa. Segundo entende: "Ora, de ver está que o adquirente não participou e, muitas vezes, nem soube da ocorrência do fato jurídico-tributário. É elemento estranho. O único motivo que justifica a sua desconfortável situação de responsável é não ter curado de saber, ao tempo da aquisição, do regular pagamento de tributos devidos pelo alienante até a data do negócio. Por descumprir esse dever, embutido na proclamação de sua responsabilidade, é que se vê posto na contin-

gência de pagar certa quantia". BARROS CARVALHO, Paulo. Curso de Direito Tributário. p. 393.

2 PROCESSUAL CIVIL – AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL – TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – DISPOSITIVOS LEGAIS – FALTA DE PREQUESTIONAMENTO – SÚMULAS 282 E 356 DO STF – IPTU – ARREMATAÇÃO – RESPONSABILIDADE LIMITADA AO VALOR ARREMATADO – INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 130, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN – INOVAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL – IMPOSSIBILIDADE – FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. 1. Os artigos tidos por violados não foram enfrentados, quer implícita ou explicitamente, pelo acórdão recorrido, o que determina a incidência das Súmulas 282 e 356 do Excelso Supremo Tribunal Federal. 2. Se o agravante entendesse existir alguma eiva no acórdão impugnado, ainda que a questão federal tenha surgido somente no julgamento no Tribunal a quo, deveria ter oposto embargos declaratórios, a fim de que fosse suprida a exigência do prequestionamento e viabilizado o conhecimento do recurso em relação aos referidos dispositivos legais. Caso persistisse tal omissão, imprescindível a alegação de violação do artigo 535 do Código de Processo Civil, quando da interposição do recurso especial com fundamento na alínea „a" do inciso III do artigo 105 da Constituição Federal, sob pena de incidir no intransponível óbice da ausência de prequestionamento. 3. A presente controvérsia já foi discutida por este Tribunal Superior, que firmou o seguinte entendimento: „O Artigo 130 do CTN manda que, em caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorra sobre o respectivo preço." (REsp 283.251/AC; Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 5.11.2001). 4. É inviável inovar a controvérsia em sede de agravo regimental para conduzir à apreciação de temas não ventilados nas razões do recurso especial, muito menos questões não prequestionadas. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1073521/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/2008, DJe 12/02/2009). No mesmo sentido: (REsp 1073846/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009); (REsp 1073702/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2009, DJe 14/04/2009); (REsp 954.176/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2009, DJe 23/06/2009) e (REsp 783.414/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/03/2007, DJ 02/04/2007, p. 240).

3 SÚMULA Nº 75 STJ. Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão „inter vivos", que é encargo do comprador.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:
I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;
II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do le-

gado ou da meação;
III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

AUTOR
Betina Treiger Grupenmacher

A responsabilidade tributária por sucessão mortis causa está prevista no artigo 131, o qual também contempla, em seu inciso I, hipótese de responsabilidade tributária decorrente de transferência de imóveis por ato inter vivos.

Há de se observar que as hipóteses arroladas no artigo em questão são de responsabilidade pessoal, não sendo, portanto, nem solidária, nem subsidiária. Os sujeitos nele indicados, uma vez verificado o pressuposto de fato descrito no texto normativo, responderão pessoalmente pelo débito, afastando-se a responsabilidade do contribuinte pelo recolhimento do tributo.

No que concerne ao inciso I, trata-se de hipótese análoga àquela disciplinada no artigo 130, no entanto, aquela era especificamente direcionada à alienação de bens imóveis, e esta se refere, de forma "aberta", à "transmissão de bens", sem especificar se os bens que indica são móveis ou imóveis.

Sem dúvidas, o disposto no artigo 130 se aplica com exclusividade a bens imóveis, posto ser expresso nesse sentido. No entanto, entendemos que, embora possa se revelar pleonástica, a previsão normativa do artigo 131, inciso I, não se aplica apenas a bens móveis, mas também a bens imóveis. É, segundo cremos, uma reafirmação, embora desnecessária, da regra contida no referido artigo 130.

Em outro giro semântico, a previsão expressa no artigo 131, inciso I, impõe a responsabilidade pessoal e exclusiva do adquirente ou remitente (aquele que resgata bens penhorados ou comprometidos em processos de insolvência) de bens móveis como dos imóveis. Ressalvamos, contudo, que a previsão deve ser interpretada com parcimônia, não se podendo admitir sua aplicabilidade a toda e qualquer hipótese de transmissão de bens móveis, sobre os quais recaiam débitos tributários inadimplidos. É necessária uma avaliação criteriosa da Autoridade Fazendária caso a caso, para que não se exerça excessivamente o poder impositivo.[1]

No mesmo dispositivo legal, está prevista a responsabilidade tributária mortis causa dos herdeiros e meeiros.

Quanto aos herdeiros e meeiros, respondem pelos tributos devidos pelo de cujus até a data de sua morte, tendo o dispositivo legal ressalvado expressamente que tal responsabilidade fica limitada ao montante do quinhão, do legado ou da meação e alcança apenas os débitos anteriores à morte do contribuinte ou os surgidos até a data da partilha ou adjudicação.

Também o espólio é responsável tributário pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão. Tal regra, interpretada sistematicamente com aquela relativa aos herdeiros e meeiros, permite-nos concluir que, se o de cujus falecer deixando débitos de natureza tributária, apurar-se-ão os ativos relativos ao legado, dos quais será deduzido o passivo tributário e quitadas as dívidas. Apenas após tal providência é que se ultimará a partilha, se houver bens a serem partilhados.

Embora no caput do artigo esteja estabelecida a responsabilidade pessoal dos sucessores e dos meeiros, tal responsabilidade não alcança o patrimônio pessoal destes, especificamente aquele que não resulta do legado em questão. A responsabilidade pessoal existe exclusivamente com relação à universalidade de bens e direitos que compõem os ativos e passivos do contribuinte falecido, já que, nos estritos termos do que dispõe o artigo 1.788 do Código Civil – CC,[2] o domínio se transmite com a morte. Assim, também os bens deixados pelo de cujus podem ser considerados bens pessoais dos sucessores e meeiros, o que reafirma ser esta uma modalidade de responsabilidade pessoal.[3]

---

[1] Luiz Alberto Gurgel Faria pondera a respeito: "A regra do inciso I merece reservas, pois reflete extensão imensurável. A se fazer uma interpretação literal do preceito, uma pessoa que adquire uma camisa, v.g. em uma loja que não recolheu o tributo correspondente por tal operação, ficaria responsável pelo pagamento da exação, o que não seria admissível, de maneira que o dispositivo há de ser aplicado com cautela". FARIA, Luiz Alberto; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional Comentado. Revista dos Tribunais. 2. ed., p. 571, 2004.

[2] Art. 1.788. Morrendo a pessoa sem testamento, transmite a herança aos herdeiros legítimos; o mesmo ocorrerá quanto aos bens que não forem compreendidos no testamento; e subsiste a sucessão legítima se o testamento caducar, ou for julgado nulo.

[3] PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. IMÓVEL TRIBUTADO. VIÚVA MEEIRA. CO-PROPRIETÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INCLUSÃO NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL POR DECISÃO JUDICIAL. SUBSTITUIÇÃO DA CDA. 1. O cônjuge meeiro deve ser incluído no lançamento do crédito tributário e, a fortiori, na CDA, para viabilizar sua letigimatio ad causam passiva para a execução fiscal. 2. O falecimento do cônjuge virago, por si só, no curso da execução fiscal, com fulcro em lançamento efetivado apenas em nome do de cujus, não autoriza a execução direta contra o cônjuge supérstite. 3. É que, resulta cediço na Corte que: a. Iniciada

a execução, é vedada a substituição da CDA para a inclusão do cônjuge sobrevivente na condição de contribuinte do IPTU (CTN, art. 34) e não como sucessor (CTN, art. 131, II). b. É que a presunção de legitimidade da CDA alcança as pessoas nela referidas. Por isso que este e. STJ firmou entendimento no sentido de que "A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução" (Súmula 392/STJ). Precedente: REsp 1045472/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJe 18/12/2009 c. In casu, o cônjuge supérstite não é sucessor do cônjuge falecido, senão titular da metade do imóvel. 4. O falecimento do contribuinte não impede o Fisco de prosseguir na execução dos seus créditos, sendo certo que, na abertura da sucessão, o espólio é o responsável pelos tributos devidos pelo "de cujus", nos termos do art. 131, III, do CTN. 5. A doutrina nos revela que "se a dívida é inscrita em nome de uma pessoa, não pode a Fazenda ir cobrá-la de outra nem tampouco pode a cobrança abranger outras pessoas não constantes do termo e da certidão, salvo, é claro, os sucessores, para quem a transmissão do débito é automática e objetiva, sem reclamar qualquer acertamento judicial ou administrativo. Em suma, co-responsabilidade tributária não pode, em regra, decorrer de simples afirmação unilateral da Fazenda no curso da execução fiscal". (Humberto Theodoro Júnior. Lei de Execução Fiscal. 11ª ed., p. 40). 6. No mesmo sentido: "Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios, imputação de pagamento anterior à inscrição etc., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento. Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA." (Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, in "Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, 5ª ed., Porto Alegre, 2009, pág.. 205). 7. In casu, incontroverso que a ora recorrente é co-proprietária do imóvel tributado, do mesmo modo, irrefragável que os lançamentos de ofício do IPTU e da TLCVLP foram realizados exclusivamente em nome do "de cujus", por opção do fisco municipal, que poderia tê-los realizado em nome dos co-proprietários. 8. Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC. 9. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 10. Recurso especial provido. (REsp 1124685/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/10/2010, DJe 03/11/2010). No mesmo sentido: (REsp 1124685/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/10/2010, DJe 03/11/2010); (REsp 1216179/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe

13/08/2013) e (AgRg no REsp 644.914/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/02/2009, DJe 19/03/2009).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NÃO-OCORRÊNCIA DA ALEGADA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. FALTA DE OPOSIÇÃO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTROVÉRSIA SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE VERBA PAGA A TÍTULO DE CLÁUSULA PENAL. INADMISSIBILIDADE DO RECURSO POR INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE HERANÇA. PRESSUPOSTOS LEGAIS NÃO DEMONSTRADOS. TRIBUTO DEVIDO PELA MEEIRA E PELA SUCESSORA DO DE CUJUS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DOS ARTS. 128, DO CTN, E 791, 792 e 919 DO DECRETO Nº 3.000/99. 1. Consoante consignado pela Sexta Turma do STJ, ao julgar o REsp 174.201/SP (Rel. Min. Fernando Gonçalves, DJ de 28.9.1998, p. 135), "não cabe alegar vulneração ao art. 535, II, do CPC, a pretexto de omissão no acórdão atacado, se não houve a interposição de embargos declaratórios, visto que essa alegação somente tem pertinência quando o Tribunal 'a quo' rejeita o recurso integrativo, sem suprir aquela mácula (omissão)". 2. O recurso é inadmissível por incidência da Súmula 7/STJ, no ponto em que a recorrente indica contrariedade ao art. 6º, V, da Lei nº 7.713/88, e defende a natureza indenizatória da verba recebida a título de cláusula penal, bem como a não-incidência do imposto de renda sobre a referida verba. Isto, porque o Tribunal de origem, que é soberano no exame de matéria fática, deixou consignado que, em relação à cláusula penal, não há nada nos autos que demonstre por que motivo e a que título fora paga tal verba, prova esta que caberia à demandante fazer. 3. Segundo a jurisprudência administrativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os acréscimos patrimoniais oriundos de ações judiciais definitivamente julgadas, com reconhecimento de eventual vantagem pecuniária em benefício de herdeiros legais de postulante já falecido, só poderão ser considerados herança, para efeitos de isenção de tributos, se tiverem previamente constado de inventário, ou mediante efetivação de sobrepartilha; caso contrário, sujeitam- se às normas tributárias vigentes para a renda das pessoas físicas (Processo de Consulta nº 283/09, Órgão: SRRF/9ª Região Fiscal, D.O.U. de 03.08.2009). Os pagamentos de valores devidos pelos empregadores aos empregados, não recebidos em vida pelos respectivos titulares, feitos por força da Lei nº 6.858, de 1980, aos dependentes habilitados ou sucessores indicados em alvará judicial, independentemente de inventário, constituem renda daqueles que os recebem e não da pessoa falecida ou do espólio (Processo de Consulta nº 78/10, Órgão: SRRF/10ª RF, D.O.U. de 24.08.2010). No caso, o Tribunal de origem consignou que não há menção nos autos da abertura de procedimento sucessório, de inventário ou da realização de partilha. Logo, não há como se considerar como herança, para efeito de isenção do imposto de renda, os acréscimos patrimoniais oriundos da reclamação trabalhista noticiada nos autos. 4. De acordo com o art. 131, II e III, do CTN, o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro são pessoalmente responsáveis pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação, assim como o espólio é responsável pelos tributos devidos pelo de cujus

até a data da abertura da sucessão. No caso, em que o autor da reclamação trabalhista falecera em 1992 e as verbas reconhecidas pela Justiça do Trabalho somente foram pagas em 1996, nesse ano é que ocorrera o fato gerador do imposto de renda, de modo que não há que se falar em tributo devido pelo de cujus; o tributo aqui é devido pela meeira e pela sucessora do de cujus (não por serem responsáveis tributárias por sucessão, e sim em razão da qualidade de contribuintes que ostentam). E como observado pela Fazenda Nacional nas suas contrarrazões à apelação da parte autora, os rendimentos tributáveis recebidos pelos dependentes podem ser somados aos rendimentos do contribuinte/declarante para efeito de tributação. Assim, tendo em vista que a filha menor do de cujus fora considerada dependente da autora na declaração do imposto de renda do exercício de 1997, então os rendimentos tributáveis da menor devem ser somados aos rendimentos da contribuinte declarante para efeito de tributação, não havendo que se falar em meação para estes fins. 5. Em razão da falta de prequestionamento, não se conhece do recurso especial no ponto em que a recorrente indica ofensa aos arts. 128, do CTN, e 791, 792 e 919 do Decreto nº 3.000/99, e ainda aponta divergência jurisprudencial, sob o argumento de que a responsabilidade tributária pelo recolhimento do imposto de renda seria exclusiva do ex-empregador do de cujus. Incidem na espécie, quanto a este ponto, as Súmulas 282 e 356 do STF. 6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp 1216179/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 13/08/2013.)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS LEGAIS TIDOS POR VIOLADOS. ÓBITO DO SUJEITO PASSIVO OCORRIDO NO CURSO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO. POSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO CONTRA O ESPÓLIO. VERBA HONORÁRIA IRRISÓRIA. POSSIBILIDADE DE MAJORAÇÃO. 1. A matéria não analisada pela instância de origem, consubstanciada nos arts. 142 e 202 do CTN; 267, IV e § 3º do CPC e 2º, § 5º, I, da Lei 6.830/80, não pode ser conhecida por esta Corte, em razão da inexistência do necessário prequestionamento da questão suscitada. 2. Nos termos do art. 131, III, do CTN, o falecimento do contribuinte não impede o Fisco de prosseguir na execução dos seus créditos, sendo certo que, na abertura da sucessão, o espólio é o responsável pelos tributos devidos pelo “de cujus”. 3. Possibilidade de a ação originalmente proposta contra o devedor com citação válida seja redirecionada ao espólio, quando a morte ocorrer no curso do processo de execução, sem a necessidade de substituição da CDA. Precedente: REsp 1124685/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 03/11/2010. 4. “A revisão de honorários advocatícios sucumbenciais somente é possível na via do recurso especial diante de hipóteses excepcionais em que a referida verba é fixada em valores irrisórios ou excessivos, aplicando-se às demais situações a Súmula 7/STJ” (AgRg no AREsp 185.465/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 10/10/12). 5. No caso dos autos, constata-se que a condenação em honorários advocatícios foi fixada em valor irrisório, razão pela qual se impõe sua majoração para R$ 1.000,00, atualizados monetariamente a partir desta decisão. 6. Agravo regimental a que se dá par-

cial provimento, apenas, para fixar os honorários advocatícios em R$ 1.000,00, corrigidos monetariamente a partir desta decisão. (AgRg no AREsp 81.696/RJ, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/05/2013, DJe 19/09/2013.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ANTECIPAÇÃO DA LEGÍTIMA PREVIAMENTE À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES. 1. A antecipação da legítima está incluída no conceito de herança e, por essa razão, integra a apuração do quinhão hereditário (art. 2.002 do Código Civil). Ainda que efetivada em momento anterior ao do nascimento da obrigação tributária (fato gerador), ou da constituição do crédito tributário (lançamento), não exclui a responsabilidade tributária do sucessor, resguardado o limite das forças da herança. Inteligência do art. 131, II, do CTN. 2. Agravo Regimental provido. (AgRg no REsp 644.914/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/02/2009, DJe 19/03/2009.)

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.
Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

AUTOR
Betina Treiger Grupenmacher

O artigo 132 determina a transferência da responsabilidade pelo pagamento de tributos nas hipóteses de reorganização societária, quais sejam: fusão, transformação e incorporação. Quanto à cisão, segundo entendimento unânime da doutrina, assim como da jurisprudência, embora não esteja expressamente referida no texto normativo, também está alcançada pela disciplina em questão, já que o legislador buscou com a referida regra coibir fraudes tendentes a afastar o pagamento de tributos por meio de um dos mecanismos de reorganização societária, o que pode se dar não apenas com a transformação, incorporação e fusão, mas também com a cisão.

Não podemos negar a pertinência e a plausibilidade do referido preceito, posto que, não

raramente, diante de passivos tributários impagáveis, muitos empresários buscam encerrar as atividades da empresa devedora como forma de afastar a cobrança da respectiva dívida, o que fazem se valendo de uma das formas de reorganização societária. Popularmente, buscam um novo "CNPJ", no qual não existem débitos tributários.

Trata-se de hipótese em que uma pessoa jurídica sucede à outra em suas obrigações tributárias. O artigo é omisso em relação à natureza da responsabilidade se solidária ou subsidiária, mas tal silêncio naturalmente se justifica, dada a impossibilidade lógica que decorre do fato de que a pessoa jurídica de direito privado que "desapareceu" não detém capacidade para arcar com os seus débitos, pelo que não pode responder solidária ou subsidiariamente por eles.

A responsabilidade também não é pessoal dos sócios, o que nos leva a concluir ser esta uma hipótese de responsabilidade exclusiva do sucessor. Atento a tal realidade, o legislador criou, no artigo 132, mecanismo inibidor de possível fraude, ressalvando a possibilidade de pagamento dos tributos devidos pela empresa incorporada, transformada, fusionada ou cindida pelo respectivo sucessor, estabelecendo como termo ad quem a data do ato em que se ultimou a providência de reorganização societária.

Tal regra é extensível às hipóteses de extinção da pessoa jurídica, desde que observada a condição estabelecida no parágrafo único, qual seja: a de que o sucessor – qualquer dos sócios ou seu espólio – continue a exercer a mesma atividade sob a mesma ou outra razão social ou sob firma individual.
Quanto à natureza da transferência de responsabilidade prevista no parágrafo único, ela é pessoal do sócio que deu continuidade à atividade sob a mesma ou outra razão social, sendo exclusiva se o sucessor tributário for o espólio do referido sócio.[1]

---

1 PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. SUCESSÃO EMPRESARIAL (INCORPORAÇÃO). RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. PRECEDENTES. 1. "Os arts. 132 e 133 do CTN impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo" (REsp 670.224/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 13.12.2004). No caso, considerando que o fato gerador foi praticado pela pessoa jurídica sucedida, inexiste irregularidade na "simples substituição da incorporada pela incorporadora", como bem observou o Tribunal de origem. Nesse sentido: REsp 613.605/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 22.8.2005; REsp 1.085.071/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 8.6.2009. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1452763/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/06/2014, DJe 17/06/2014). No mesmo sentido: (AgRg no REsp 1321958/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/10/2012, DJe

16/10/2012) e (REsp 876.078/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/11/2008, DJe 26/11/2008).

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:
I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;
II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão;
§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: I – em processo de falência.
II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial;
§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for
I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;
II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou
III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.
§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

AUTOR
Betina Treiger Grupenmacher

O artigo 133 veicula comando que reafirma o propósito do legislador complementar de impedir a fraude, além de garantir a realização da arrecadação tributária decorrente da prática da atividade empresarial.

Segundo estabelece o preceito em questão, a alienação de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional à pessoa física ou jurídica, implica transferência da responsabilidade tributária se o adquirente der continuidade ao exercício da respectiva atividade comercial, industrial ou profissional. Assim, a responsabilidade pode ser pessoal se o adquirente for pessoa natural, a qual responderá com seus bens pelos débitos tributários da empresa adquirida.

O dispositivo legal em questão prevê ainda duas diferentes hipóteses quanto à natureza da responsabilidade tributária transferida.

No inciso I, o legislador complementar estabelece ser o adquirente integralmente responsável pelos débitos tributários da empresa, cujo fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional foi transferido, se o alienante cessar a exploração da atividade comercial, industrial ou profissional.
Nessa hipótese, portanto, além de ser pessoal, a responsabilidade tributária é também integral do adquirente, o que nos permite concluir que se o adquirente for pessoa física, a responsabilidade será pessoal e exclusiva, porque, por impossibilidade lógica e material, não se pode falar em solidariedade se a empresa devedora desapareceu e o seu fundo de comércio foi alienado, assim como não há previsão legal de responsabilidade pessoal do empresário que alienou o seu estabelecimento comercial, industrial ou profissional ou o seu respectivo fundo de comércio.

É certo que a responsabilidade integral pode ser solidária ou subsidiária. Na solidariedade, conforme preveem os artigos 124 e 125, o devedor solidário pode responder pela totalidade da dívida. Do mesmo modo, na subsidiariedade ou responsabilidade supletiva, o contribuinte responde integralmente pelo débito decorrente do fato gerador[1] que praticou, e apenas em um segundo momento, quando por qualquer motivo se mostre impossível cobrar deste o tributo inadimplido, é que supletiva ou subsidiariamente responderá integralmente o terceiro vinculado ao fato gerador.[2]

Se, por outro turno, o estabelecimento ou fundo de comércio for adquirido por pessoa jurídica, pensamos não ser possível se falar em responsabilidade pessoal; isso porque a responsabilidade será exclusiva do respectivo adquirente, se o alienante cessar por completo o exercício da atividade comercial, industrial ou profissional e se o adquirente der

continuidade à atividade anteriormente exercida.

No entanto, se o alienante der continuidade ao exercício de atividade comercial, industrial ou profissional de imediato, após a alienação, ou se a iniciar no prazo de 6 (seis) meses a contar da mencionada venda, sendo irrelevante que a atividade seja a mesma ou distinta da que antes exercia, responderá pelos débitos da empresa, cujo fundo de comércio ou razão social alienou e, neste caso, apenas subsidiariamente, o responsável tributário será chamado a saldar o respectivo débito. É o que dispõe o artigo 133, inciso II.

Uma interpretação contrariu sensu do disposto no inciso I nos leva à conclusão de que o legislador complementar inseriu no texto do inciso II o termo "subsidiária" porque quis, na primeira hipótese, que o adquirente respondesse integral e exclusivamente pelo débito, afastando-se da solidariedade e, contrariamente, na segunda hipótese, pretendeu que a responsabilidade do adquirente fosse subsidiária.

A transferência de responsabilidade tributária nas alienações de fundos de comércio e estabelecimentos comerciais tem sido frequentemente invocada pelas Administrações Fazendárias como fundamento de redirecionamento em execuções fiscais, ou mesmo na esfera administrativa para a cobrança de débitos tributários.

A interpretação e a aplicação do preceito em questão têm, todavia, sofrido ampliação indevida no âmbito das decisões administrativas e judiciais, especialmente no que concerne à identificação da sucessão e dos respectivos sucessores tributários, o que decorre, segundo pensamos, da falta de precisão do texto normativo quanto à extensão e ao conteúdo das expressões "fundo de comércio" e "estabelecimento comercial".

A expressão "fundo de comércio" designa o "complexo de bens, materiais ou não, dos quais o comerciante se serve na exploração de seu negócio". Dada a circunstância de se tratar de matéria dependente de dilação probatória, no âmbito judicial, há forte embate sobre serem ou não determinadas provas, indícios aptos a indicar a ocorrência de sucessão tributária.

Não há, definitivamente, univocidade neste tema. Há decisões que imprimem, às expressões em questão, interpretação semelhante à que lhes é conferida pela Receita Federal;[3] há, por outro lado, decisões que ampliam sobremaneira os conceitos de "fundo de comércio" e "estabelecimento comercial" de modo a alcançarem elementos estranhos à definição que lhe foi dada pela doutrina, assim como pela Administração Fazendária Federal, deferindo o redirecionamento a pessoas naturais e jurídicas que, de fato e de direito, não se tratam de sucessores, nos termos do artigo 133.

Embora não seja a função da lei estabelecer definições e conceitos para evitar a prolação

de decisões que alcancem sujeitos passivos que não são responsáveis por sucessão comercial, por inocorrência dos pressupostos estabelecidos no artigo 133, o tema está a reclamar o estabelecimento de normas mais precisas quanto à extensão e ao alcance das expressões aqui referidas, o que evitará o redirecionamento arbitrário de execuções fiscais, ao mesmo tempo em que imprimirá maior segurança jurídica às relações entre Administração Pública e os particulares.

Cumpre observar que há circunstâncias em que a regra estabelecida no artigo 133 pode ser concomitantemente aplicada com aquela prevista no artigo 135, o que desencadeia antinomia, cuja solução há de ser estabelecida pelo Poder Judiciário. São as hipóteses em que sócios, administradores ou gerentes, mediante fraude, deixam de pagar os tributos das empresas por eles dirigidas e sequencialmente alienam o "fundo de comércio" e/ou o "estabelecimento comercial". Em tais circunstâncias, muitas vezes, embora o Poder Judiciário reconheça a fraude na gerência da sociedade, sobre ela se omite, autorizando, desde logo, o redirecionamento para o sucessor, o que, no mínimo, é um incentivo à fraude e à imoralidade.

No que tange ainda ao disposto no artigo 133, importa destacar que a Lei Complementar nº 118/05 acresceu a ele os §§ 1º, 2º e 3º,[4] todos com o propósito de ressaltar que as regras previstas no caput e nos respectivos incisos não se aplicam na hipótese de falência e de recuperação judicial, o que significa que o "adquirente de fundo de comércio" ou "estabelecimento comercial" de empresa em processo de falência ou recuperação judicial não será responsável pelos débitos tributários da respectiva empresa, a não ser que se trate de sócio, parente em linha reta até o quarto grau, consanguíneo ou afim do devedor ou de qualquer de seus sócios ou, ainda, seja identificado como agente do falido ou devedor.

Observamos que tal regra, introduzida pela Lei Complementar nº 118/05, buscou alcançar dois objetivos. Em primeiro lugar, estimular a alienação de bens e direitos das empresas falidas ou em recuperação judicial, com o intuito de viabilizar eventual continuidade de suas atividades produtivas, mantendo empregos e alcançando resultados financeiros que permitam a sua recuperação; em segundo lugar, coibir a fraude, evitando que o adquirente adote soluções fraudulentas a fim de se valer da ressalva estatuída no § 1º do dispositivo legal em questão.

---

[1] CF. Art. 124. Nota 4.

[2] Idem.

[3] EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SUCESSÃO EMPRESARIAL. ALIENAÇÃO DO FUNDO DE COMÉRCIO. APROVEITAMENTO DE NOME FANTASIA. 1. A responsabilidade tributária decorrente da sucessão de empresas está prevista no artigo 133 do CTN,

a partir da alienação do fundo de comércio ou estabelecimento comercial, sendo da autoridade fiscal o ônus da prova de que tenha ocorrido a sucessão. 2. Embora não se exija a demonstração exaustiva da alienação do fundo de comércio, não se pode ordenar o redirecionamento sem que haja pelo menos indícios da sucessão. 3. Não enseja o redirecionamento da execução o simples fato de haver correspondência no nome fantasia adotado pela empresa agravada e a devedora original. Para que se reconheça a responsabilidade, pela sucessão empresarial, é exigida demonstração de negócio jurídico entre as duas empresas. 4. A tão-só utilização de nome fantasia ou marca não importa no aproveitamento do fundo de comércio da empresa, pois não corresponde ao complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária. (Código Civil, art. 1.142). Não há falar em continuidade de negócios na hipótese em que a empresa agravada sequer desempenha o mesmo objeto social da devedora original. (TRF4, AG 0004314-20.2012.404.0000, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 18/12/2012). Grifos nossos. Após todas essas evidências, caso ainda restasse alguma dúvida a respeito da efetiva ocorrência de sucessão entre as empresas em comento, esta poderia ser espancada por meio da leitura da certidão do oficial de justiça (evento 8), redigida após diligência realizada ao local. Certificou o meirinho: "'(...) constatado que no endereço da empresa encontra-se estabelecida a empresa razão social V L Nunes & Silva Ltda, nome fantasia Brasmol, representante legal Marcos da Silva e Vauiris Luciane Nunes, CNPJ nº 11.230.095/0001-56 - mesmo ramo de atividade da empresa executada, com o Sr. Antonio Justino - pai do representante Luciano Justino, o qual disse ser funcionário da atual empresa e proprietário do imóvel'". Assim, os elementos fáticos apresentados levam à conclusão de que efetivamente V. L. NUNES & SILVA LTDA sucedeu LAJ INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MOLAS LTDA - ME, sendo irrelevante ao caso o fato de a primeira possuir razão social, contrato social e quadro societário diversos das últimas. – Grifos nossos. Como visto, foram colhidos diversos elementos que permitem concluir positivamente sobre a existência de indícios de ter havido um aproveitamento, ainda que mínimo, do fundo de comércio da empresa executada. Os principais argumentos trazidos pela recorrente, relativos à inexistência de maquinário da anterior ocupante do imóvel locado, bem como quanto à efetiva participação do pai do representante legal da empresa executada, não dispensam dilação probatória. Então, como a exceção de pré-executividade exige prova de plano das situações alegadas, discussão dessa natureza só poderia ser travada em sede de embargos do devedor. Não há como dar guarida à pretensão da parte agravante, ao menos na via processual eleita. Ante o exposto, nego seguimento ao agravo de instrumento, ex. VI do art. 527, inciso I, c/c art. 557, caput, do CPC. Intime-se. Publique-se. (TRF4, AG 5021123-97.2012.404.0000, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 18/12/2012).

[4] Art. 133. (…) § 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: I - em processo de falência; II - de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. § 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: I - sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; II - parente, em linha reta ou

colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou III - identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. § 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados e curatelados;
III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
IV - o inventariante pelos tributos devidos pelo espólio;
V - o síndico e o comissário pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidade, às de caráter moratório.

AUTOR
Betina Treiger Grupenmacher

O artigo 134 trata da transferência de responsabilidade tributária a terceiros, que se implementa quando agem ou se omitem em relação ao dever de pagar tributos de contribuintes que se encontram sob sua responsabilidade.

Conforme se depreende do caput do referido dispositivo legal, os contribuintes nele arrolados são incapazes ou não detêm personalidade jurídica, embora possuam aptidão para figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária, ou seja, possuem capacidade

tributária passiva.

A regra em questão se justifica diante da inércia do responsável legal na "fiscalização" do recolhimento dos tributos devidos pelos sujeitos referidos no aventado preceito, quais sejam: filhos menores, tutelados e curatelados; sujeitos cujos bens estão sob a responsabilidade de um administrador; contratantes da atividade notarial; e a sociedade de pessoas em processo de liquidação.

Segundo o artigo 134, pais, tutores e curadores, administradores, inventariante, síndicos e comissários além de tabeliães devem fiscalizar o recolhimento dos tributos devidos pelos sujeitos referidos e, se não o fizerem, assumirão o dever de pagar os respectivos tributos. Importante destacar que, segundo estabelece o caput do artigo 134, a responsabilidade tributária de terceiros é solidária. Não obstante à referência expressa, o tema é, no entanto, controverso, eis que guarda contradição com a disposição que inaugura a regra, já que, desde logo, o legislador complementar descreveu, como pressuposto para a transferência da responsabilidade em questão, a impossibilidade de "exigência da obrigação principal pelo contribuinte". Desse modo, seria uma contradição, em termos, reconhecer que a responsabilidade é solidária se há absoluta impossibilidade, assim reconhecida e declarada pelo legislador, de se exigir o pagamento do tributo pelo contribuinte.

Portanto, a transferência de responsabilidade, tal qual prevista no artigo 134, só poderá ser aplicada subsidiária ou supletivamente. Na hipótese de o contribuinte deixar de pagar o tributo, tal dever é redirecionado para o responsável tributário, importando destacar que, segundo prevê expressamente o parágrafo único do mesmo preceito legal, ficam excetuadas da referida transferência de responsabilidade as penalidades decorrentes do inadimplemento que não tenham natureza exclusivamente moratória.

Cabe observar aqui que esta é a única hipótese de transferência de responsabilidade tributária em que há expressa previsão de exclusão das penalidades de natureza moratória. Tal previsão não se verifica, todavia, nos comandos veiculados pelos artigos 129 a 133, o que não significa que a mesma regra não se aplique a eles.

Pensamos que também em outras hipóteses de transferência de responsabilidade tributária, como na sucessão mortis causa e sucessão imobiliária, a trasladação do dever de pagar para terceiro só ocorre em relação à prestação inerente à obrigação principal, eis que não se pode responsabilizar pela prática de ilícito tributário quem não agiu intencionalmente com o propósito de deixar de pagar o tributo. Tal ilação não se aplica, contudo, à sucessão comercial em relação à qual a admissão de tal exclusão poderia conduzir à prática de fraudes tendentes a afastar a aplicação de penalidades pecuniárias.[1 e 2]

1 PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO EMBARGADO. EXISTÊNCIA. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS SEM EFEITOS INFRINGENTES. 1. Os arts. 134 e 135 do CTN estabelecem a responsabilidade de terceiros quando impossibilitada a exigência do cumprimento da obrigação tributária principal ao contribuinte. 2. Decidindo a Corte de origem que não houve dissolução irregular da empresa devedora, não se permite o redirecionamento da execução fiscal, haja vista que, nos termos do CTN, a responsabilidade tributária do corresponsável é subsidiária. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos modificativos. (EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1241432/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/09/2011, DJe 26/09/2011). Ainda:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. MATÉRIA OBJETO DE RECURSO REPETITIVO. CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA ATESTANDO A INEXISTÊNCIA DE FUNCIONAMENTO DA SOCIEDADE EXECUTADA NOS ENDEREÇOS INDICADOS. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO SÓCIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA INSUFICIÊNCIA PATRIMONIAL DA SOCIEDADE. INOCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. 1. A responsabilidade pessoal do sócio funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. (Resp 1101728/SP, sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 23/03/2009) 2. „A certidão emitida pelo RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC). RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FORNECEDOR/CEDENTE DE MÃO-DE-OBRA X TOMADOR/CESSIONÁRIO DE MÃO-DE-OBRA. ARTIGO 31, DA LEI 8.212/91. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/98 (RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA). PERÍODO POSTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/98 (RESPONSABILIDADE PESSOAL DO TOMADOR DO SERVIÇO). RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 1.131.047/MA). AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. ARTIGO 148, DO CTN, C/C ARTIGO 33, § 6º, DA LEI 8.212/91. PROCEDIMENTO REGULADO POR ORDEM DE SERVIÇO. LEGALIDADE. TAXA SELIC. APLICAÇÃO AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS A DESTEMPO. LEI 9.065/95. (...) 4. Destarte, remanesce a análise da insurgência especial atinente à responsabilidade tributária do tomador/cessionário de mão-de-obra no que concerne às contribuições previdenciárias cujos fatos imponíveis ocorreram entre janeiro de 1996 e janeiro de 1999, à luz dos disposto no artigo 31, da Lei 8.212/91. 5. Com efeito, o

sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, a quem incumbe o dever jurídico de adimplir a prestação pecuniária equivalente ao tributo. 6. À luz do artigo 121, do CTN, tanto o contribuinte, quanto o responsável podem figurar como sujeito passivo da obrigação tributária principal. 7. O contribuinte (também denominado, na doutrina, de sujeito passivo direto, devedor direto ou destinatário legal tributário) tem relação causal, direta e pessoal com o pressuposto de fato que origina a obrigação tributária (artigo 121, I, do CTN), ao passo que o responsável tributário (por alguns chamado sujeito passivo indireto ou devedor indireto) não apresenta liame direto e pessoal com o fato jurídico tributário, decorrendo o dever jurídico de previsão legal (artigo 121, II, do CTN). 8. No que concerne à responsabilidade tributária, o artigo 128, do CTN, preceitua que: „Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.“ 9. A responsabilidade tributária (cujo principal escopo é facilitar o cumprimento da prestação pecuniária devida ao Fisco) tanto pode advir da prática de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137, do CTN), como também da realização de atos lícitos (artigos 129 ao 133, do CTN), sendo certo, contudo, que a sua instituição reclama o atendimento dos requisitos impostos pelo Codex Tributário, quais sejam: (i) a existência de previsão legal; (ii) a consideração do regime jurídico do contribuinte para fins de aferição da prestação pecuniária devida; e (iii) a existência de „vínculo jurídico entre o contribuinte e o responsável que permita a este cumprir sua função de auxiliar do Fisco no recebimento da dívida do contribuinte, sem ter seu patrimônio comprometido“ (Octávio Bulcão Nascimento, in „Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho“, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, pág. 818). 10. Quanto à extensão do dever jurídico imposto ao terceiro, a responsabilidade tributária distingue-se em solidária ou subsidiária (em havendo co-obrigados) e pessoal, como bem elucida doutrina abalizada: „Será pessoal se competir exclusivamente ao terceiro adimplir a obrigação, desde o início (responsabilidade de terceiros, por infrações e substituição). Será subsidiária se o terceiro for responsável pelo pagamento da dívida somente se constatada a impossibilidade de pagamento do tributo pelo devedor originário. E, finalmente, será solidária se mais de uma pessoa integrar o pólo passivo da relação permanecendo todos eles responsáveis pelo pagamento da dívida.“ (Maria Rita Ferragut, in „Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002“, 2ª ed., 2009, Ed. Noeses, págs. 34/35). 11. Acerca da obrigação tributária solidária, forçoso ressaltar que é de sua essência a unicidade da relação jurídica tributária em seu pólo passivo, o que autoriza a autoridade administrativa a direcionar-se contra qualquer um dos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si, ou contribuinte e responsável), que responderá in totum et totaliter pelo débito fiscal. 12. Destarte, exsurge a necessidade de exame dos diplomas legais que regem (ou regeram) as relações jurídicas tributárias sub examine (atinentes a fatos imponíveis ocorridos entre janeiro de 1996 e janeiro de 1999), a fim de se identificar o(s) sujeito(s) passivo(s) eleito(s) pelo ente

tributante legiferante e o grau da responsabilidade instituído entre os co-obrigados (contribuinte ou responsável). (...) 15. Além das contribuições sociais a seu cargo, compete às empresas a arrecadação e recolhimento das contribuições sociais devidas pelos segurados empregados e trabalhadores avulsos (artigo 30, da Lei 8.212/91). 16. Nesse segmento, o artigo 31, da Lei 8.212/91 (em sua redação original), erigiu hipótese de responsabilidade tributária solidária do contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, no que diz respeito às contribuições previdenciárias devidas pela empresa prestadora do serviços (incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados cedidos à tomadora) e àquelas que deveriam ter sido retidas dos salários-de-contribuição dos segurados empregados e trabalhadores avulsos cedidos, ressalvado o direito de regresso do contratante contra o executor e admitida a retenção de importâncias garantidoras do cumprimento das obrigações previdenciárias. 17. O aludido dispositivo legal, em sua redação primitiva, estabelecia que: (...) . 18. A Lei 9.032, de 28 de abril de 1995, alterou a redação do § 2º, do artigo 31, da Lei 8.212/91, que passou a considerar, como cessão de mão-de-obra, „a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos relacionados direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros, independentemente da natureza e da forma de contratação“. 19. Outrossim, a Lei 9.032/95 inseriu os §§ 3º e 4º ao artigo 31, da LOAS, instituindo hipótese de elisão da responsabilidade solidária, verbis: (...) 20. O § 2º, do artigo 31, da Lei 8.212/91, restou modificado, ainda, pelas Leis 9.129/95 e 9.528/97, que ora restringiram, ora ampliaram a definição da atividade de cessão de mão-de-obra para fins da legislação previdenciária. 21. A Lei 9.711, de 20 de novembro de 1998, por sua vez, reformulou inteiramente o artigo 31, da Lei 8.212/91, transmudando a responsabilidade solidária da empresa tomadora/cessionária de serviços de mão-de-obra em responsabilidade pessoal, mediante a instituição de hipótese de substituição tributária, verbis: „Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subseqüente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. § 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. § 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. § 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. § 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento,

os seguintes serviços: I - limpeza, conservação e zeladoria; II - vigilância e segurança; III - empreitada de mão-de-obra; IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei no 6.019, de 3 de janeiro de 1974. § 5º O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante.“ 22. A novel redação do artigo 31, da Lei 8.212/91, somente produziu efeitos a partir de 1º.02.1999, ex vi do disposto no artigo 29, da Lei 9.711/98. 23. Assim, a Primeira Seção, em sede de recurso especial representativo da controvérsia, consolidou a tese de que „a partir da vigência do art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98, a empresa contratante é responsável, com exclusividade, pelo recolhimento da contribuição previdenciária por ela retida do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, afastada, em relação ao montante retido, a responsabilidade supletiva da empresa prestadora, cedente de mão-de-obra“ (REsp 1131047/MA, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 24.11.2010, DJe 02.12.2010). 24. Como de sabença, a aplicação da legislação tributária material obedece ao princípio constitucional da irretroatividade, alcançando apenas os fatos jurídicos tributários ocorridos a partir de sua vigência que, por sua vez, condiciona-se aos pirncípios constitucionais da anterioridade geral e da anterioridade mitigada. 25. O Codex Tributário explicita, ainda, que não se aplica, ao lançamento tributário, a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha atribuído responsabilidade tributária a terceiro (artigo 144, § 1º). 26. Conseqüentemente, os créditos tributários ora exigíveis (cujos fatos imponíveis ocorreram entre janeiro de 1996 e janeiro de 1999) subsumem-se ao regime legal anterior à vigência das alterações introduzidas pela Lei 9.711/98, razão pela qual sobressai a responsabilidade tributária solidária do cessionário da mão-de-obra no período, o que facultava ao ente previdenciário eleger o sujeito passivo da obrigação tributária entre os respectivos co-obrigados, observada, entre outras, a possibilidade de o cessionário elidir sua responsabilidade acaso demonstrasse que o cedente comprovara o recolhimento prévio das contribuições sociais pertinentes (mediante cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento), quando da quitação da nota fiscal ou da fatura correspondente aos serviços executados. 27. Os artigos 136 e 137, do CTN (que versam sobre a responsabilidade tributária por infrações à legislação tributária), não conflitam com a responsabilidade tributária solidária instituída pela Lei 8.212/91 (com base no artigo 128, do mesmo código), máxime tendo em vista a conexão entre o nascimento da obrigação tributária solidária do cessionário e o descumprimento de seu dever de fiscalização da prestação pecuniária que deveria ter sido adimplida pelo cedente. (...) 29. Outrossim, a Administração Tributária pode proceder à aferição indireta ou arbitramento da base imponível do tributo, nas hipóteses enumeradas no artigo 148, do CTN, verbis: „Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.“ 30. O artigo 33, § 6º, da Lei 8.212/91, determi-

na que, „se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário". 31. Destarte, a ausência de documentação que reflita, de maneira idônea, a realidade dos fatos, autoriza a autoridade fiscal a proceder à aferição indireta das contribuições sociais devidas, desde que observados os princípios da finalidade da lei, da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contribuinte, sendo certo, ainda, que a expedição de Ordens de Serviço a fim de regular o procedimento de arbitramento da base de cálculo, autorizada pela lei ordinária, não caracteriza ofensa ao princípio da legalidade tributária estrita. (...) 33. Recurso especial desprovido. (REsp 719.350/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2010, DJe 21/02/2011)

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. IATE CLUBE DE SANTOS - „CLUBE NÁUTICO". INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO EM FORNECER INFORMAÇÕES RELATIVAS AOS SEUS SÓCIOS OU ÀS EMBARCAÇÕES A ELES PERTENCENTES PARA FINS DE COBRANÇA, PELA FAZENDA, DO IMPOSTO DE PROPRIEDADE SOBRE VEÍCULOS AUTOMOTORES - IPVA. NÃO ENQUADRAMENTO DO REFERIDO CLUBE NA HIPÓTESE DOS ARTIGOS 124, II, E 134 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO. 1. Não existe preceito legal a amparar a pretensão de se exigir do Iate Clube de Santos, que integra a categoria dos denominados „Clubes Náuticos", informações relativas aos seus sócios ou às embarcações a estes pertencentes para fins de cobrança do IPVA. 2. O artigo 134 do Código Tributário Nacional não comporta a interpretação elástica que pretende lhe emprestar a recorrente, pois, à toda evidência, que a recorrida não se enquadra na figura dos „administradores de bens de terceiros", e não pode, por inexistência de determinação legal, ser considerada solidariamente responsável, conforme artigo 124, II, do já multiferido Codex Tributário, pelo pagamento do IPVA. 3. Recurso Especial desprovido. (REsp 192.063/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/02/1999, DJ 29/03/1999, p. 103). Também:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. EXECUÇÃO FISCAL. ENCERRAMENTO DO PROCESSO FALIMENTAR. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO IMPEDE O REDIRECIONAMENTO DO PROCESSO EXECUTIVO FISCAL. INVIABILIDADE DE REDIRECIONAMENTO NO CASO CONCRETO. (...). 2. Não obstante a falência seja forma de dissolução regular da sociedade, o encerramento do processo falimentar não implica exclusão de eventuais irregularidades que possam ter sido praticadas pelo sócio responsável e que tenham relação com o não pagamento do tributo devido. Assim, o fato de haver dissolução regular da sociedade, por si só, não impede o redirecionamento da execução fiscal. Nesse sentido: REsp 958.428/RS, 2ª Turma, Rel. p/ acórdão Min. Herman Benjamin, DJe de 18.3.2011. 3. No entanto, malgrado seja possível o redirecionamento da execução fis-

cal, mesmo após o encerramento da falência da empresa executada, tal providência não se revela possível no caso dos autos. No que se refere ao disposto nos arts. 134 e 135 do CTN, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que as regras previstas nos artigos referidos aplicam-se tão-somente aos créditos decorrentes de obrigações tributárias, de modo que, em se tratando de cobrança de multa administrativa, mostra-se inviável o pedido de redirecionamento fulcrado em tais artigos (REsp 408.618/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 16.8.2004; AgRg no REsp 735.745/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 22.11.2007; AgRg no Ag 1.360.737/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe de 9.6.2011). 4. Em relação ao disposto no art. 50 do CC/2002, verifica-se que o pedido de redirecionamento baseia-se tão somente na responsabilidade decorrente do não pagamento do valor executado (multa administrativa), olvidando-se o exequente (ora recorrente) de apontar alguma circunstância que, nos termos da jurisprudência desta Corte, viabilize o redirecionamento da execução fiscal. Impende ressaltar que „a responsabilização dos administradores e sócios pelas obrigações imputáveis à pessoa jurídica, em regra, não encontra amparo tão-somente na mera demonstração de insolvência para o cumprimento de suas obrigações (Teoria menor da desconsideração da personalidade jurídica)“, fazendo-se „necessário para tanto, ainda, ou a demonstração do desvio de finalidade (este compreendido como o ato intencional dos sócios em fraudar terceiros com o uso abusivo da personalidade jurídica), ou a demonstração da confusão patrimonial (esta subentendida como a inexistência, no campo dos fatos, de separação patrimonial do patrimônio da pessoa jurídica ou de seus sócios, ou, ainda, dos haveres de diversas pessoas jurídicas“ (REsp 1.200.850/SP, 3ª Turma, Rel. Min. Massami Uyeda, DJe de 22.11.2010). 5. Recurso especial não provido. (REsp 1267232/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/09/2011, DJe 08/09/2011)

[2] Súmula nº 435 STJ - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Artigo 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

AUTOR

Betina Treiger Grupenmacher

Entre os responsáveis tributários estão, conforme regra veiculada pelo artigo 135, sócios e administradores de pessoas jurídicas de direito privado, que respondem pessoalmente pelos débitos da empresa, quando o inadimplemento tributário decorrer de atos que tenham praticado no exercício da gerência, com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos.

O artigo 135 tem sido reiteradamente invocado pelas Autoridades Fazendárias Federal, Estadual e Municipal, como fundamento para requerer o redirecionamento da execução fiscal para a pessoa do sócio e do administrador, sempre que é atestada a inexistência de acervo patrimonial da pessoa jurídica, apto a satisfazer a pretensão do sujeito ativo.
No entanto, a persecução dos bens dos sócios pela Fazenda Pública nem sempre ocorre com observância dos pressupostos estabelecidos no artigo 135, pois, com invariável frequência, atendendo a pedido da Autoridade Fazendária, o juiz determina que os sócios, acionistas e administradores que nunca contribuíram direta ou indiretamente para a inadimplência tributária, respondam pessoalmente crédito tributário.

A responsabilização pessoal dos sócios e administradores e a sua inclusão no polo passivo da relação processual, só é admissível após procedimento administrativo em que se comprove a sua atuação dolosa, com a identificação dos possíveis responsáveis pela prática do ilícito e a demonstração, inclusive, de que obtiveram vantagem pessoal com a inadimplência.
A simples falta de recolhimento do tributo não autoriza a responsabilização pessoal do sócio e do administrador por débitos tributários da empresa. A Autoridade Fazendária deve demonstrar – de forma inequívoca –, a prática intencional tendente ao não recolhimento ou à redução do tributo devido para, após, inseri-los na condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

O Código Civil – CC também introduziu novas regras relativas à responsabilidade dos administradores no ordenamento jurídico pátrio, estabelecendo disciplina para as hipóteses de ação dolosa e culposa, no exercício da gerência.

O artigo 50 do CC disciplina a responsabilidade decorrente da ação dolosa do administrador, autorizando a desconsideração da pessoa jurídica, sempre que o administrador agir com abuso ou praticar ato que leve à confusão patrimonial.
A prática culposa do administrador que causa prejuízo à sociedade está, inclusive, prevista no artigo 1.016 do mesmo diploma normativo.[1]

Quanto ao sócio, cotista ou acionista, sem poderes de gerência, não é admissível sua responsabilização objetiva, uma vez que, não tendo autonomia para decidir quanto ao recolhimento de tributos, as consequências do inadimplemento não lhe alcançam.

O artigo 50 do CC permite, ainda, que a administração das sociedades simples possam ser desempenhadas por um dos sócios ou por pessoa estranha à sociedade, que receba desta tal incumbência. O terceiro nomeado para gerir a sociedade responderá pessoal e solidariamente pelos débitos da empresa, relativamente aos atos que praticar antes de referida averbação.

O ato de averbação determina, portanto, o marco a partir do qual fica afastada a possibilidade de responsabilização pessoal do administrador, estranho ao quadro social.

O administrador "nomeado" está subordinado à determinação dos sócios e acionistas, portanto, nas hipóteses em que o não pagamento de tributo é fruto de ordem desses, não pode ser responsabilizado pessoalmente para, em nome e por conta da pessoa jurídica, ser instado a recolher o tributo devido.

A exclusão do sócio por deliberação da sociedade, no intuito de lesar credores, é considerada operação fraudulenta, especialmente se o sócio excluído exercia função administrativa e de gerência da sociedade.
Executada a pessoa jurídica, é possível, se devidamente comprovada a fraude e em não havendo bens da sociedade para garantir a execução, que se requeira o redirecionamento da ação executiva ao sócio excluído, bem como aos demais que ocupavam cargo de direção, gerência ou representação da pessoa jurídica (artigo 135, III, do CTN). Ainda neste caso, se o sócio excluído era o único integrante do quadro societário que possuía patrimônio pessoal para responder pelos débitos da empresa, de fora a parte, o fato de ficar reforçada a hipótese de sua exclusão como providência fraudulenta, a sua responsabilidade tributária não pode ser afastada sob o fundamento de que, quando do encerramento da empresa, não integrava mais a sociedade.

Merece menção o disposto no artigo 1.024 do CC, que determina que "os bens particulares dos sócios não poderão ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais".

A antinomia entre as disposições veiculadas pelos artigos 1.024 do CC e 135 do CTN deve ser solucionada por aplicação do critério da especialidade, prevalecendo, em consequência, a regra do artigo 135 do CTN, em detrimento daquela prevista no artigo 1.024 do CC.
Conforme referimos anteriormente, em um primeiro momento, o STJ consagrou o entendimento de que a responsabilização pessoal, estabelecida no artigo 135, só é aplicável diante da prova inequívoca de que sócio ou administrador agiu dolosamente com o propósito de deixar de pagar tributos. Tal entendimento foi, no entanto, alterado em parte, sobrevindo a orientação de que, se o nome de uma dessas pessoas constar na CDA, a Autoridade Fazendária não precisa provar suas práticas dolosas, hipótese em que a referida prova há de ser feita pelo próprio sócio ou administrador.[2]

Ao impor ao eventual responsável, cujo nome consta na CDA, fazer prova negativa de que não agiu dolosamente com o propósito de lesar a Administração Fazendária, além de agredir o princípio da segurança jurídica, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça contraria as disposições do Código de Processo Civil – CPC.[3]

Segundo estabelece o artigo 333, inciso I, do CPC,[4] o ônus da prova recai sobre quem alega, ou seja, incumbe ao autor provar o fato constitutivo do seu direito. Nesse sentido, sendo a Fazenda Pública a autora no processo de execução, a ela incumbe a prova da ocorrência dos pressupostos para responsabilização pessoal do sócio-gerente e do administrador previstos no artigo 135.

A inversão do ônus da prova é legalmente admitida em situações restritas no sistema brasileiro, especialmente quando se configura hipossuficiência técnica, jurídica ou econômica do autor, como ocorre, por exemplo, nas relações de consumo. Certamente, a hipossuficiência não adjetiva a condição da Administração Fazendária no processo executivo fiscal. Ao contrário, a Fazenda Pública goza de privilégios em relação ao sujeito passivo no âmbito do referido processo, razão pela qual é possível afirmar – sem medo de errar –, que, se há alguém em condições desfavoráveis quando litiga com a Fazenda Pública, esse alguém é o sujeito passivo da obrigação tributária, pois, como decorrência da supremacia do interesse público, a Autoridade Fazendária é dona de um sem-número de privilégios processuais, o que mantém o sujeito passivo em situação desvantajosa em relação àquela.
O princípio da vedação à imposição de produção de prova negativa é inerente ao processo civil que, embora tenha sido superado enquanto dogma, permanece sendo princípio processual válido e relevante.

Ao realizar o pedido de redirecionamento da execução fiscal para o sócio ou administrador, a Autoridade Fazendária deverá, de antemão, comprovar os fatos constitutivos de seu direito, pois a mera alegação da ocorrência de infração à Lei, ao contrato social ou aos estatutos, não é bastante em si mesma para autorizar a responsabilização pessoal. Ao eventual responsável, por sua vez, incumbirá a prova de que foi diligente à frente da administração da empresa, cumprindo todos os deveres decorrentes de tal múnus. O executado deverá, portanto, fazer prova positiva da sua ação responsável, nunca prova negativa de uma atuação dolosa.

O artigo 3º da Lei nº 6.830/1980 e o artigo 201, caput do CTN, estabelecem que a dívida ativa, regularmente inscrita, goza da presunção de certeza e liquidez. A hermenêutica de tal dispositivo nos conduz, naturalmente, à investigação quanto à extensão da expressão "regularmente inscrita". Surge, então, a indagação: O que é a dívida regularmente inscrita? Quando se pode afirmar que a dívida ativa foi regularmente inscrita? As respostas a tais questões defluem da interpretação sistemática dos dispositivos que disciplinam a constituição do crédito tributário, estabelecidos nos artigos 142 a 145.

A dívida ativa regularmente inscrita é aquela a que se chegou após regular processo administrativo fiscal, que é aquele que observou o devido processo legal administrativo e o direito ao contraditório.

Não se pode admitir a presunção de liquidez e certeza da CDA se, no âmbito do processo administrativo, não se atribuiu ao sujeito passivo, oportunidade ampla de defesa e, consequentemente, de produção de provas no sentido de se elidir sua responsabilidade.

Em relação ao teor do disposto no artigo 204 e parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 6.830/1980, a presunção de liquidez e certeza de que se reveste a CDA não é absoluta, mas relativa, podendo ser elidida por prova inequívoca do sujeito passivo. Tal prova, porém, em homenagem à segurança jurídica, há de ser feita antes da extração da CDA, ou seja, no curso do processo administrativo que a antecede e em decorrência do qual é emitida, e não após o referido processo. Não se mostra admissível, em um Estado Democrático e de Direito, que pelo só fato de os nomes de sócios e administradores constarem na referida certidão, devam estes responder pessoalmente por débitos da pessoa jurídica ou, então, produzir prova negativa no sentido de que não agiram dolosamente com o propósito de lesar os cofres públicos.

A inclusão dos nomes de sócios e administradores na CDA ocorre por expressa imposição do artigo 201, inciso I, o que não significa que sua responsabilidade foi devidamente comprovada pelo sujeito ativo da obrigação tributária antes da emissão da respectiva certidão. A CDA não possui liquidez e certeza quando os apontados sujeitos não são cientificados para produção de defesa no processo administrativo. Definitivamente não é admissível exonerar a Autoridade Fazendária de comprovar, previamente ao pedido de redirecionamento, que referidos indivíduos agiram com infração à Lei, ao contrato social ou aos estatutos.

Neste contexto, merece destaque a orientação da Procuradoria da Fazenda Nacional, exarada na Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, que estabelece regras sobre "responsabilização de codevedores".

Revela-se especialmente importante a regra prevista no artigo 2º da citada Portaria, que impõe que a inclusão do nome do corresponsável na CDA seja precedida de "declaração fundamentada" da autoridade competente.

A relevância da referida regra é atribuída ao fato de ser elemento neutralizador das inconsistências geradas pelas referidas decisões do Superior Tribunal de Justiça, na medida em que, embora o sócio ou o administrador tenha que fazer prova negativa sobre sua responsabilidade tributária, tal ônus fica mitigado diante da necessária prova inconteste para fins de inclusão dos seus respectivos nomes na CDA.
Importante destacar que, no mesmo sentido do entendimento adotado pelo Superior Tri-

bunal de Justiça[5] , referida Portaria arrola, acresce às três hipóteses responsabilidade pessoal descritas no artigo 135, a dissolução irregular da pessoa jurídica.

O redirecionamento, por outro lado, só se mostra admissível em relação ao gerente, cuja administração foi contemporânea à prática do fato gerador,[6] desde que, como enfatizamos, fique provado que naquela oportunidade agiu dolosamente com o objetivo de lesar os cofres públicos com o não pagamento ou a redução do tributo devido e, ainda, que obteve vantagem pessoal com o inadimplemento.

A responsabilização pessoal, no âmbito tributário, só é permitida diante da concomitância das circunstâncias apontadas. Por outro lado, se o cidadão para o qual se pretende que seja redirecionada a execução fiscal não estava na gerência da empresa executada à época em que foi praticado o fato gerador,[7] ou se nunca praticou atos de gerência, não pode, definitivamente, ser responsabilizado. Esta é, por certo, a única interpretação do artigo 135, consentânea com os princípios e normas constitucionais norteadores do Estado de Direito.

---

[1] Artigo 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

[2] "PROCESSO CIVIL RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ARTIGO 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE.1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no artigo 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". (...) 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no artigo 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 – Presidência/STJ". (REsp 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Seção, DJ 25.03.09).

[3] PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. INDICADO NA CDA. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. ORIENTAÇÃO CONSOLIDADA. PELA EG. PRIMEIRA SEÇÃO NO JULGAMENTO DO RECURSO REPETITIVO. 1.104.900/ES. MULTA DO ARTIGO 557, § 2º, do CPC. 1. A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que, constando da CDA o nome do sócio contra quem se pretende direcionar a execução, não é dado ao magistrado exigir outras provas da responsabilidade pelas dívidas tributárias da empresa. 2. Diante da presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa, seria gravame incabível a exigência de que o Fisco fizesse prova das hipóteses previstas no artigo 135, inciso III, do CTN. 3. Posicionamento consagrado no REsp 1.104.900/ES, Rel. Min.

Denise Arruda, DJe 1º.4.2009, submetido ao Colegiado pelo regime da Lei nº11.672/2008 (Lei dos Recursos Repetitivos). 4. Ao acolher questão de ordem suscitada pela Exma. Senhora Ministra Eliana Calmon nos autos do AgRg no REsp 1.025.220/RS, a Primeira Seção entendeu ser aplicável a multa prevista no artigo 557, § 2º, do CPC, nos casos em que a parte se insurge quanto ao mérito da questão decidida em julgado submetido à sistemática do artigo 543-C do CPC. 5. Na espécie, o agravo regimental foi interposto em 26.10.09, mais de 18 (dezoito) meses após a publicação do aresto submetido ao regime dos recursos repetitivos, o que torna impositiva a cominação da referida multa. 6. Agravo regimental não provido com aplicação de multa no percentual de 10% (dez por cento) sobre o valor atualizado da causa, na forma do artigo 557, § 2º, do CPC. AgRg no AgRg no REsp 1096874 / RS AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2008/0217729-5 Ministro HUMBERTO MARTINS (1130).

[4] Artigo 333. O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. I - recair sobre direito indisponível da parte; II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

[5] Súmula nº 435 STJ - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

[6] CF. Art. 121. Nota 4.

[7] Idem.

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

AUTOR

Betina Treiger Grupenmacher

O artigo 136 inaugura o capítulo que trata da disciplina aplicável às infrações à legislação tributária, no que concerne à responsabilidade do agente ou do responsável.

Tendo sido inserido no Código Tributário Nacional, logo após as regras que disciplinam a sujeição passiva tributária, a interpretação do dispositivo em questão pode desencadear dúvidas decorrentes da plurissignificação do termo "responsabilidade".

O vocábulo responsabilidade refere-se, no CTN, ao sujeito que assume débito tributário sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador, mas que com ele mantém alguma

forma de vinculação.

Trata-se de sujeito passivo não contribuinte, que, nas hipóteses expressamente previstas na Lei, assume a condição de responsável pelo pagamento do tributo. Ocorre, no entanto, que este é o significado técnico-tributário de responsável, mas o termo “responsável”, corriqueiramente empregado na língua portuguesa, não tem o mesmo significado que assume no direito tributário. Responsável, segundo o dicionário Houaiss da Língua Portuguesa é:[1]

> “Que ou aquele que responde pelos seus atos ou pelos de outrem; que tem condições morais e/ou materiais de assumir compromisso. 2. Que ou aquele que deve prestar contas perante certas autoridades. 3.p. ext. que ou aquele que tem culpa, que foi causador (de algo) 4. Jur. – pessoa que possui responsabilidade. Etimologia – fr. responsable ‘que garante, que responde’(...)”.

Assim, a responsabilidade referida no artigo 136, embora inserta em capítulo seguinte àqueles que tratam da responsabilidade tributária, enquanto forma de sujeição passiva, com ela não guarda identidade.

Necessário esclarecer que as infrações tratadas nos artigos 136, 137 e 138, como registrado expressamente no texto do artigo 136, são aquelas que se dão apenas em relação à legislação tributária, não alcançado a legislação penal tributária. Noutro giro
linguístico, as regras em questão não se referem às infrações tributárias cometidas mediante a prática de crime ou contravenção, aquelas em que o agente faz uso de fraude para alcançar o propósito de reduzir ou eliminar a carga tributária. Os crimes tributários são tratados em lei específica, a Lei nº 8.137/90.

A doutrina converge quanto à compreensão de que a responsabilidade por infrações no direito tributário é objetiva, e tal conclusão se deve ao fato de que o artigo 136 registra expressamente a irrelevância da intenção do agente na prática da infração. Havendo ou não intenção, havendo ou não dolo, a infração se caracterizará, devendo o agente ou o responsável por ela responder.

Tal intelecção tem sido superada, a partir da compreensão de que a equidade pode ser utilizada como forma de colmatar lacunas no Direito Tributário e, nesse sentido, diante da lacuna da regra em comento, quanto à possiblidade de investigação da culpa, é admissível a investigação da intenção do agente, sobretudo para a finalidade de dosagem da sanção a ser aplicada.[2]

A regra em questão busca, portanto, como já ponderamos, disciplinar a responsabilidade por infrações à legislação tributária, quais sejam: o inadimplemento, relativamente à obrigação principal e o descumprimento de obrigações acessórias.

Verifica-se, a partir da interpretação do preceito normativo, que o sujeito passivo não pode opor argumentos, como a ausência de intenção, inefetividade da infração, ou a reduzida extensão de seus efeitos, para afastar a sua responsabilidade pela prática do ilícito decorrente do inadimplemento tributário ou do descumprimento das obrigações acessórias. O texto normativo em análise atribui ao agente ou ao responsável a assunção das penalidades referentes à prática do ilícito. Como deduzimos em linhas anteriores, referido responsável não é o sujeito passivo por transferência ou substituição, mas aquele por determinação do qual o agente praticou o ilícito.

Reafirmamos que, embora não seja possível investigar a intensão dolosa do agente de lesar a Administração Fazendária, não nos parece admissível afastar a investigação da culpa reveladora de negligência ou imprudência na observância da legislação tributária, com o objetivo de dosar a penalidade, hipótese que já vem se verificando, de forma geral, na aplicação de multas pelas Fazendas Públicas, que está autorizada pelo disposto no artigo 108, inciso IV, do CTN. "A multa é justa se graduada de acordo com a gravidade da infração."[3 e 4]

---

[1] HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. Dicionário da Língua Portuguesa. 1ª ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 2440.

[2] Luciano Amaro acompanha tal entendimento quando afirma que: Assim sendo, a intenção ardilosa de lesar o Fisco, geralmente, leva a um maior rigor da lei contra o infrator. Em contrapartida, diante da inexistência de intenção dolosa, a escusabilidade do erro, a inevitabilidade da conduta infratora, a ausência de culpa são fatores que podem levar à exclusão de penalidade. Na dúvida, prestigia-se a presunção de inocência (art. 112). AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 472.

[3] AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 473.

[4] TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. MULTA. ART. 136 DO CTN. RESPONSABILIDADE OBJETIVA, INTERPRETADA À LUZ DAS REGRAS DOS ARTS. 137 E 112 DO MESMO CÓDIGO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. BAGAGEM DE RESIDENTE NO EXTERIOR HÁ MAIS DE UM ANO. CONSULTA AO CONSULADO BRASILEIRO. RECONHECIMENTO DE BOA-FÉ PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. EXCLUSÃO DA MULTA. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (REsp 494.080/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/10/2004, DJ 16/11/2004, p. 188). Ainda:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DIFERENÇA SALARIAL DECORRENTE DA CONVERSÃO DA URV (11,98%). JUROS E MULTA. INCIDÊNCIA. 1. As verbas percebidas por servidores públicos resultantes da diferença apurada na conversão de suas remunerações da URV para o Real (11,98%) têm natureza salarial e, portanto, estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda. Precedentes. 2. Segundo o art. 136 do CTN, „Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da le-

gislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato". 3. Se o imposto de renda deixou de ser retido na fonte no momento próprio, sobre o tributo incidem juros de mora e multa, independentemente da boa-fé do agente, ainda que a ausência de retenção tenha sido imputada à instituição pagadora. 4. A ausência de retenção na fonte não retira a responsabilidade do contribuinte que recebeu o rendimento de submeter a renda à incidência do imposto, arcando, obviamente, com os consectários legais decorrentes do inadimplemento. Precedentes da Segunda Turma. 5. Recurso especial provido. (REsp 1337166/AL, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 15/02/2013) Também:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VENDA DE COMBUSTÍVEL A OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. RECOLHIDO O ICMS PELA ALÍQUOTA INTERESTADUAL DE 7%. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 121, I E II, DO CTN. EXIGÊNCIA DE ANTERIOR DEMONSTRAÇÃO DE SOLIDARIEDADE (ART. 124, I E II, DO CTN) OU CONDUTA INFRACIONAL APTA A GERAR VÍNCULO JURÍDICO (ART. 135, CAPUT, DO CTN). AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. 1. Analisa-se no presente feito a possibilidade de o Fisco paulista, sem investigar a boa-fé do vendedor, exigir dele o ICMS com base na alíquota interna, pelo fato de o produto vendido (álcool hidratado) não ter chegado regularmente a outra unidade da Federação (Bahia). 2. O principal fundamento utilizado pelo Tribunal de origem para manter a cobrança da alíquota interna consistiu no fato de que „[a] infração se consuma com a mera conduta, que efetivamente causou prejuízo ao erário público". 3. Para explicar a imposição foi invocado o artigo 136 do CTN, como suporte da pretendida responsabilidade tributária. Todavia, o citado diploma legal é esclarecedor no sentido de que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável dos efeitos do ato. No caso concreto, todavia, o Fisco não conseguiu identificar o „agente ou responsável" da destinação diversa da mercadoria constante da Nota Fiscal. 4. No caso concreto, o Fisco paulista, em verdade, busca a tributação do ICMS, pela alíquota interna, em face de a mercadoria ter sido desviada de seus destino final, com possível venda no próprio estado. No entanto, não conseguiu demonstrar que a recorrente tenha realizado essa operação fraudulenta, circunstância essa indispensável à caracterização do próprio sujeito passivo que praticou o fato econômico empregado na aplicação da alíquota interna. 5. É incontroverso que, na operação comercial, foram cumpridas todas as exigências fiscais, com a emissão das respectivas notas de venda. Nesse contexto, não há como exigir da vendedora outras provas, que a ela não incumbe; não bastando presumir a simulação quanto ao destino das mercadorias. 6. Recurso conhecido e provido para afastar a exigência fiscal de que a recorrente pague a diferença entre as alíquotas de ICMS incidente nas operações internas. (REsp 1305856/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/06/2013, DJe 26/06/2013).

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ADUANEIRO. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. PENA DE PERDIMENTO

DA MERCADORIA NA IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIRO. OCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DE MATÉRIA FÁTICO--PROBATÓRIA. SÚMULA N. 7/STJ. APLICAÇÃO DO ART. 23, V, DO DECRETO-LEI N. 1.455/76, ART. 94, §2º, DO DECRETO-LEI N. 37/66 E ART. 136, DO CTN. 1. O acórdão proferido pela Corte de Origem já analisou suficientemente a questão da proporcionalidade e afastou o pleito do particular de substituir a pena de perdimento pela pena de multa prevista no art. 33, da Lei n. 11.488/2007. Não houve, portanto, violação ao art. 535, do CPC. 2. Consoante se depreende dos autos, foi constatada a ocorrência de simulação, sendo que a empresa S. Panizzon Pneus, CNPJ 09.152.779/0001-35 em verdade atua para ocultar a real importadora a empresa Copal Comércio de Pneus e Acessórios Ltda., CNPJ 88.197.330/0001-60, sendo que o único sócio da empresa S. Panizzon Pneus, CNPJ 09.152.779/0001-35, o Sr. Sthepano Panizzon, CPF 004.811.41-30, em verdade atual como „laranja“ da real importadora Copal Comércio de Pneus e Acessórios Ltda., CNPJ 88.197.330/0001- 60, empresa pertencente a seu pai e seu tio conforme o conteúdo probatório dos autos. Tais fatos não são alteráveis em sede de recurso especial (Súmula n. 7/STJ) e caracterizam a situação de simulação suficiente para a aplicação do art. art. 23, V, e §1º, do Decreto-Lei n. 1.455/76, a possibilitar a aplicação da pena de perdimento. 3. O Decreto-Lei n. 37/66, lei que serve de base ao Regulamento Aduaneiro, tem no seu art. 94, §2º dispositivo de idêntica redação ao art. 136, do CTN („§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato“). Desse modo, a infração que visa a ocultar o real sujeito passivo da obrigação tributária referente ao comércio exterior também é pertinente ao Direito Tributário. 4. O dolo na conduta foi reconhecido pelas instâncias de origem consoante o seguinte trecho: „[...] a atuação da empresa autora é de total permissividade em relação aos comandos diretivos da outra empresa, anuindo expressamente com os objetivos de ocultar o real agente. Logo, há, sim, dolo de praticar a irregularidade aduaneira e, correlatamente, de lesar os interesses alfandegários“. Impossível o reexame em razão da Súmula n. 7/STJ. 5. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1276692/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/10/2013, DJe 07/10/2013).

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:
I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente

de dolo específico:
a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

AUTOR
Betina Treiger Grupenmacher

O disposto no artigo 137 estabelece a responsabilização do agente, com exclusividade, quando age em nome e por conta de terceiro, no que se distingue do disposto no artigo 136, que atribui a responsabilidade por infrações à legislação tributária ao agente ou ao responsável.

Segundo se infere das hipóteses contempladas no artigo 137, o propósito do legislador foi: em relação ao disposto no inciso I, responsabilizar aqueles que praticam crimes ou contravenções buscando reduzir a carga tributária ou impedir o nascimento da relação jurídico-tributária, o que, aliás, é lógico e coerente, eis que, quem pratica crime ou contravenção com o objetivo de deixar de pagar tributos ou reduzir a carga tributária há de responder pessoalmente pela prática criminosa e pelo ilícito tributário, embora, naturalmente, o disposto no artigo 136 refira-se apenas ao ilícito tributário, já que o penal tem disciplina específica na Lei nº 8.137/90.

O disposto no inciso II, alcança as hipóteses em que o agente busca consequências específicas com a prática do ilícito, ou seja, o dolo é específico para atingir um resultado determinado.

Finalmente, quanto ao inciso III, este trata das hipóteses em que os responsáveis tributários, agindo em nome e por conta dos seus representados, praticam ilícitos tributários. Em verdade, entre tantas outras atecnias existentes no CTN, neste dispositivo o legislador faz parecer, pela redação que emprega na confecção do texto normativo, que os destinatários da infração tributária são os representados, quando, em verdade, as infrações tributárias são sempre cometidas contra os interesses da Fazenda Pública, que é sempre a principal prejudicada.

Como tantas outras do CTN, a regra é quase ininteligível. Buscando compreender e interpretar o texto em questão para dele extrair a respectiva norma, pensamos que, provavelmente, o que o legislador complementar pretendeu foi disciplinar aquelas situações em

que o representante pratica ilícios contra os interesses do representado e, também, da Fazenda Pública.

É relevante destacar, afinal, que as regras veiculadas pelo inciso III, alíneas a e b são complementares ao disposto no artigo 135, que estabelece a responsabilidade pessoal do sócio, gerente, mandatário ou empregado que deixa de pagar o tributo infringindo a Lei, contrato social ou estatutos. Em ambos os dispositivos, está estabelecida a responsabilização pessoal do agente[1] e que agiu dolosamente. No primeiro pelo crédito; no segundo, pela penalidade.

---

1 TRIBUTÁRIO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. OMISSÃO DE INFORMAÇÕES. AGENTE POLÍTICO. RESPONSABILIDADE PESSOAL. DEMONSTRAÇÃO DA CULPABILIDADE. NECESSIDADE. ART. 41 DA LEI 8.212/91. INTERPRETAÇÃO EM CONFORMIDADE COM O CTN.
1. O STJ possui entendimento consolidado no sentido de que o art. 41 da Lei 8.212/1991 deve ser interpretado em conformidade com o disposto nos arts. 135 e 137 do CTN, de forma que a responsabilidade do agente público depende da demonstração de culpa. 2. Recurso Especial não provido. (REsp 1203454/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/10/2010, DJe 03/02/2011.)
TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. QUEBRA DO DIFERIMENTO. COMPRADOR IRREGULAR.VENDEDOR DE BOA-FÉ. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. NÃO-OCORRÊNCIA. 1. A responsabilidade pela prática de infração tributária, malgrado o disposto no art. 136 do CTN, deve ser analisada com temperamentos, sobretudo quando não resta comprovado que a conduta do vendedor encontrava-se inquinada de má-fé. Em hipótese como tais, tem emprego o disposto no art. 137 do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva. Precedentes. 2. Recurso especial de Rui Claret de Carvalho Gonçalves provido e recurso especial da Fazenda Nacional improvido. (REsp 471.894/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/05/2006, DJ 04/08/2006, p. 297).

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

AUTOR
José Roberto Vieira

1. Denúncia Espontânea

Denúncia, do substantivo latino "denunciatio -onis", e da forma verbal latina "denuntiare", corresponde a acusar, delatar, dar a conhecer, revelar, divulgar (ANTÔNIO GERALDO DA CUNHA). Explica-o FRANCISCO BALTHAR PEIXOTO: "O verbo é constituído pela prep. 'de', indicando intensidade, e do verbo 'nuntiare', anunciar; trazer uma notícia; informar".

A denúncia geralmente se refere à comunicação relativa a uma ilegalidade cometida por terceiro, enquanto, aqui, neste dispositivo do CTN, dirá respeito ao ilícito de responsabilidade do próprio denunciante. Diante da autodenúncia do contribuinte, combinada com o recolhimento do tributo e dos juros respectivos, fica afastada a sua responsabilidade pela infração, arredada qualquer penalidade, desde que ela tenha lugar antes do "...início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração", ou seja, desde que ela seja marcada pela espontaneidade. E mesmo perante a existência de medida fiscalizadora, não deixa de ser espontânea a denúncia enquanto dela não for dada prévia e regular ciência ao contribuinte. E mais: mesmo perante a existência de medida fiscalizadora devidamente cientificada ao contribuinte, não deixa de ser espontânea a denúncia se a medida não mantiver clara, patente e direta relação com a infração.

Certa corrente doutrinária associa a denúncia espontânea à figura da anistia, que envolve o perdão da infração e das penalidades (ZELMO DENARI e EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, por exemplo). Com ROSENICE DESLANDES, pensamos que são institutos, embora afins, essencialmente distintos, especialmente pelo fato de que a anistia implica tão-somente a iniciativa do legislador, ao passo que a denúncia espontânea exige também a iniciativa do sujeito passivo. É clássica a análise de ALIOMAR BALEEIRO, pela qual "A disposição...", por contemplar simultaneamente a confissão e a desistência do proveito da infração, "...até certo ponto, equipara-se..." à Desistência Voluntária e ao Arrependimento Eficaz, do atual artigo 15 do Código Penal: "O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados"; mas não nos parecem configurados os institutos penais em tela, por razões que serão adiante declinadas. Por fim, interessante a equivalência, construída por NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, entre a denúncia espontânea e a confissão, invocando o artigo 348 do Código de Processo Civil – Lei nº 5.869, de 11.01.1973; e, não obstante, em regra, não a explique por inteiro, a idéia de confissão é, de fato, inerente à denúncia espontânea.

É adequado, preciso, e igualmente aplicável ao âmbito tributário, o diagnóstico estabelecido por RODRIGO SÁNCHEZ RIOS, o respeitado penalista da PUC/PR, pela óptica do critério cronológico: se o comportamento voluntário se dá no decorrer da conduta típica,

está-se diante da desistência e do arrependimento; já se ele tem lugar posteriormente, mediante o casamento da "voluntariedade" e da "reparação", encontramo-nos perante uma causa de extinção da punibilidade.

Arrependendo-se, o sujeito passivo, da prática da infração tributária, o instituto do art. 138 do CTN abre-lhe a perspectiva de tornar eficaz o seu arrependimento, desde que, antes de qualquer iniciativa do sujeito ativo, promova a confissão espontânea da infração (voluntariedade), fazendo-a acompanhar do pagamento do tributo devido e dos respectivos juros de mora (reparação), hipótese em que ficam definitivamente afastadas quaisquer penalidades que, de outro modo, lhe seriam aplicáveis, uma vez que esse dispositivo extingue a punibilidade da infração tributária confessada e reparada.

É absolutamente pacífica a doutrina, no sentido da exclusão, pela denúncia espontânea, da punibilidade administrativo-tributária. Já envolvendo alguma polêmica, conquanto extenso e majoritário, é o rol daqueles que sustentam a extensão da eficácia da denúncia espontânea à órbita criminal.

O instituto opera em proveito do próprio sujeito ativo, uma vez que, estimulando o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, dispensa, nos casos em que for bem sucedido, a atuação do aparelho fiscal do estado, no que tange à investigação, ao lançamento, à cobrança, à execução e à arrecadação, colaborando tanto para que sejam atendidos os deveres administrativos descumpridos quanto para a realização das prestações que constituem objeto das obrigações tributárias por excelência, no que concorrem para o aumento da arrecadação tributária. E, como autêntico instrumento de mão dupla, ao extinguir a punibilidade, constitui, também e principalmente, vantagem para o sujeito passivo infrator, que, arrependido, confessa a ilicitude e promove a sua reparação, evidenciando exatamente a boa-fé que o dispositivo pretende prestigiar.

Trata-se de uma norma que não se enquadra nos modais deônticos "obrigatório" ou "proibido", mas sim no "permitido"; e, mais do que simplesmente permitir, busca inspirar, incitar, instigar a conduta desejada, tentando fazer com que o contribuinte, voluntariamente, "...venha para o bom caminho" (LUCIANO AMARO); consubstanciando, assim, genuína norma indutora. Atente-se para a boa teorização dessas normas, empreendida, entre nós, por LUÍS EDUARDO SCHOUERI. E atente-se, ainda, na esteira de NORBERTO BOBBIO, esse grande filósofo italiano do Direito e da Política, para a sua adequação não a uma função protetivo-repressiva do Direito, mas sim a uma função promocional, de estimular as ações desejáveis: a primeira função é alcançável pela via das sanções negativas (penas), enquanto a segunda é atingível pela senda das sanções positivas (prêmios), como ocorre nas normas indutoras, do tipo da denúncia espontânea tributária.

2. Aplicabilidade às Multas Moratórias

Diante das numerosas controvérsias relativas à denúncia espontânea e do reduzido espaço disponível, fiquemos com esta questão candente. De conformidade com a administração tributária federal, a intenção do disposto no artigo 138 do Código seria a de, excluindo a responsabilidade por infrações, afastar a multa de ofício, de caráter punitivo; já a multa moratória, de caráter compensatório, não seria atingida – Parecer Normativo CST nº 61/79.

Mesmo que se admita uma espécie de dupla personalidade na multa moratória – simultaneamente punitiva e compensatória – essa segunda conotação é marginal e acessória da punitiva. Primeiro, porque aos juros moratórios já se atribui essa específica função de compensação; segundo, e sobretudo, porque a multa pode até exibir uma feição secundária indenizatória, mas será, antes de qualquer outra coisa, de modo prevalecente e sempre... uma multa ! Confirma-o o legislador constitucional brasileiro, ao incluir a multa no rol das penas aceitas em nosso ordenamento, logo depois da pena privativa da liberdade e da perda de bens – Constituição, art. 5º, XLVI, c.

É assim que pensa a nossa doutrina francamente dominante. E é nessa mesma direção que se inclina a nossa jurisprudência, especialmente a do STJ, e inclusive a da suprema corte. Decisiva, aqui, aliás, é a Súmula nº 565, do Supremo Tribunal Federal, que, embora superada, no que tange à falência, que era seu objetivo primordial, continua válida e eloqüente, no que diz respeito à sua premissa: "A multa fiscal moratória constitui pena administrativa..."

De sorte que entendemos indubitável que a denúncia espontânea, do artigo 138 do CTN, exclui qualquer multa tributária, seja ela de ofício ou moratória.

Para o aprofundamento dos comentários a este dispositivo, bem como para a verificação das fontes bibliográficas, consulte-se: J. R. VIEIRA, Denúncia Espontânea e Multa Moratória: Confissão e Crise na "Jurisdição" Administrativa, in LUIZ EDUARDO GUNTHER (coord.), Jurisdição: Crise, Efetividade e Plenitude Institucional, Curitiba, Juruá, 2008, p. 377-394.

SÚMULAS

Súmula nº 565, do STF: "A multa fiscal moratória constitui pena administrativa..."

Súmula nº 360, do STJ: "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo".

Súmula nº 208, do TFR: "A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido

de parcelamento, não configura denúncia espontânea".

JULGADOS

Norma Indutora: "...a denúncia espontânea... Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis... exigir qualquer penalidade, após a espontânea denúncia, é conspirar contra a norma inserida no art. 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento... engendrada a denúncia espontânea... revela-se incompatível a aplicação de qualquer punição..." (sic) (STJ, 1ª T., AgReg-REsp 830841/RS, rel. Min. Luiz Fux, DJ 09.11.2006).

"Obrigações Acessórias": "...é legal a exigência da multa moratória pelo descumprimento de obrigação acessória autônoma... visto que o instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal..." (STJ, 1ª T., AgReg-REsp 669.851/RJ, rel. Min. Francisco Falcão, j. 22.02.2005, DJ 21.03.2005, p. 280).

Lançamento por Homologação: "...a apresentação, pelo contribuinte, de... DCTF... ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de formalizar a existência... do crédito tributário... a falta de recolhimento, no devido prazo, do valor correspondente ao crédito tributário assim regularmente constituído acarreta, entre outras conseqüência, as de... afastar a possibilidade de denúncia espontânea..." (STJ, 1ª S., AgReg-EREsp 638.069/SC, rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 25.05.2005, DJ 13.06.2005, p. 163).

Lançamento por Homologação: "...não tendo havido prévia declaração pelo contribuinte, configura denúncia espontânea, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral..." (STJ, 1ª T., REsp 754.273/RS, rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 21.03.2006, DJ 03.04.2006, p. 262).

Parcelamento: "Procedendo o contribuinte à denúncia espontânea do débito tributário em atraso, com o devido recolhimento do tributo, ainda que de forma parcelada, é afastada a imposição de multa moratória" (STJ, 1ª T., REsp 117.031/SC, rel. Min. José Delgado, j. 16.06.1997, DJ 18.08.1997, p. 37.788).

Parcelamento: "...inocorre denúncia espontânea, para fins de exoneração da multa moratória, ante o simples parcelamento do débito tributário..." (STJ, 1ª S., EDcl-Ag 502.161/RJ, rel. Min. Francisco Falcão, j. 18.10.2005, DJ 19.12.2005, p. 213).

Parcelamento: "...a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea..." (STJ, 2ª T., AgReg-AI 626.683/RJ, rel. Min. Humberto Martins, DJ 23.10.2008).

Multa Moratória: "...Multa moratória devida, em razão do atraso, a qual não pode ser afastada em razão de denúncia espontânea..." (TRF 1ªR., 4ª T., AC 4757-96/DF, rel. Juíza Eliana Calmon, DJU 15.04.1996, p. 23.984).

Multa Moratória: "O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do art. 138..." (STJ, 2ª T., REsp 16672-91/SP, rel. Min. Ari Pargendler, DJU 04.03.1996, p. 5.394).

Multa Moratória: "A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou multa punitiva – que são a mesma coisa – sendo devidos apenas juros de mora, que não possuem caráter punitivo, constituindo mera indenização decorrente... da mora..." (TRF 4ªR., 2ª T., REO 50426-97/PR, rel. Juíza Tania Terezinha Escobar, DJU 24.12.1997, p. 112.585).

Multa Moratória: "...está configurada a denúncia espontânea, que exclui a responsabilidade do contribuinte, tornando inexigível o pagamento da multa moratória..." (STJ, 2ª T., REsp 182197/RS, rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU 12.03.2001, p. 117).

Multa Moratória: "O contribuinte... que denuncia espontaneamente ao Fisco o seu débito em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CTN" (STF, 1ª T., RE 106068-9/SP, rel. Min. Rafael Mayer, j. 06.08.1985, DJ 23.08.1985, p. 13.781).

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

AUTOR

Lais Lopes Martins do Amaral

I - Conceito

A doutrina define o crédito tributário como o direito subjetivo atribuído ao Fisco que lhe permite exigir o cumprimento da obrigação tributária. Nesse passo, diz-se que o crédito tributário é a obrigação tornada líquida e certa através do lançamento.

II – A obrigação principal

A relação jurídico-tributária tem duas faces, obrigação e crédito. O Código Tributário expressamente dispõe que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e

tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (artigo 113, § 1º). Enquanto a obrigação tributária surge com o fato gerador, o crédito tributário só é constituído com o lançamento.

JULGADOS

Constituição do crédito tributário

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE FISCAL DE EX-SOCIO. FATO GERADOR. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ART. 113, PARÁGRAFO
1. - O lançamento confere liquidez ao crédito tributário e dá ao credor o direito de exigi-lo porém, não é dele que nasce tal obrigação, senão da própria ocorrência do fato gerador. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF, RE: 97036/RJ, Primeira Turma, rel. Min. Rafael Mayer, j. em 10/08/1982)
TRIBUTÁRIO – PRESCRIÇÃO – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – TERMO INICIAL – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE
(...)
O crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento (artigo 142 do CTN). (STJ, REsp 250.306/DF, Primeira Turma, rel. Min. Garcia Vieira, j. em 06/06/2000).

Fato gerador, lançamento e crédito tributário

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EXCESSO DE EXECUÇÃO. ITR. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. LANÇAMENTO. ART. 147, § 1.º, DO CPC. CORREIÇÃO DO ERRO PELO PODER JUDICIÁRIO. POSSIBILIDADE.
(...)
4. O crédito tributário, na expressa dicção do art. 139 do CTN, decorre da obrigação principal e, esta, por sua vez, nasce com a ocorrência do fato imponível, previsto na hipótese de incidência, que tem como medida do seu aspecto material a base imponível (base de cálculo).
5. Consectariamente, o erro de fato na valoração material da base imponível significa a não ocorrência do fato gerador em conformidade com a previsão da hipótese de incidência, razão pela qual o lançamento feito com base em erro „constitui" crédito que não decorre da obrigação e que, por isso, deve ser alterado pelo Poder Judiciário.
6. Recurso especial desprovido. (STJ, REsp 770236/PB, Primeira Turma, rel. Min. Luiz Fux, j. em 14/08/2007)

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário,

sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

AUTOR
Lais Lopes Martins do Amaral

I – Autonomia do crédito tributário

O referido dispositivo robustece a autonomia do crédito tributário em relação à obrigação tributária, mesmo que haja qualquer vício formal no lançamento tributário, a obrigação não será prejudicada, sendo viável a realização de um novo lançamento, desde que respeitado o prazo decadencial.

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

AUTOR
Lais Lopes Martins do Amaral

I – Regularmente constituído

O crédito regularmente constituído significa aquele formalizado pelo lançamento (artigo 142, CTN).

II – Estrita legalidade

As hipóteses de extinção, suspensão ou exclusão de créditos tributários necessitam de expressa disposição legal, afastando-se a possibilidade de discricionariedade por parte do agente público.
III – Indisponibilidade dos bens públicos
O funcionário ou agente público respondem nos casos de supressão, modificação ou inexigibilidade do crédito tributário.

JULGADOS

Da indisponibilidade do crédito tributário

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - PEQUENO VALOR - EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM JULGAMENTO DE MÉRITO - IMPOSSIBILIDADE - RECURSO PROVIDO.

1. A jurisprudência desta Corte Superior assentou-se no sentido de que não cabe ao Poder Judiciário extinguir execução fiscal ao entendimento de que o valor do crédito tributário não justificaria a demanda judicial. Precedentes.

2. Recurso ordinário provido. (STJ, RMS 35871/SP, Segunda Turma, rel. Min. Eliana Calmon, j. em 06/08/2013)

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. VALOR IRRISÓRIO. EXTINÇÃO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE INTERESSE DE AGIR.

(...)

2. "Não incumbe ao Judiciário, mesmo por analogia a leis de outros entes tributantes, decretar, de ofício, a extinção da ação de execução fiscal, ao fundamento de que o valor da cobrança é pequeno ou irrisório, não compensando sequer as despesas da execução, porquanto o crédito tributário regularmente lançado é indisponível (art. 141, do CTN), somente podendo ser remitido à vista de lei expressa do próprio ente tributante (art. 150, § 6º, da CF e art. 172, do CTN)" (REsp 999.639/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 6.5.2008, DJe 18.6.2008).

3. Recurso especial provido, em parte, para determinar o prosseguimento da execução fiscal. (STJ, REsp 1319824/SP, Segunda Turma, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. em 15/05/2012)

Responsabilidade Funcional

TRIBUTARIO. REMISSÃO PARCIAL. O RECONHECIMENTO DA REMISSÃO DEPENDE DE PREVISÃO LEGAL EXPRESSA, NÃO PODENDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO REGULARMENTE CONSTITUÍDO SER DISPENSADO, SOB PENA DE RESPONSABILIDADE FUNCIONAL (CTN, ART. 141). RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. (STJ, REsp 35583/SP, Segunda Turma, rel. Min. Ari Pargendler, j. em 03/06/1996)

TRIBUTÁRIO. ENTREPOSTO ADUANEIRO DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO NÃO INICIADA NO PRAZO DE PERMANÊNCIA. ABANDONO CARACTERIZADO E NÃO ILIDIDO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. EFEITOS. PENA DE PERDIMENTO. ABRANGÊNCIA DAS MERCADORIAS NACIONAIS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. DECRETO-LEI 1.455/76, ART. 17, PARÁG. 2º, B, E 23, II, D, PARÁGRAFO ÚNICO. CTN, ART. 141. REGULAMENTO ADUANEIRO, ART. 353, INCISOS E PARÁGRAFOS. 1. O regime de entreposto aduaneiro de exportação comporta um conjunto de incentivos fiscais. Logo, uma vez não iniciado o despacho de exportação, dentro do intervalo legal, a autoridade fiscal deve, sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 141), ultimar as providências necessárias à exigência dos tributos suspensos, ao ressarcimento do Erário quanto aos benefícios fiscais fruídos e à aplicação da sanção cabível (Regulamento Aduaneiro, art. 353, incisos e parágrafos). (TRF-1, AMS 15437/DF 93.01.15437-4, Terceira Turma, rel. Juiz Hilton, j. em

29/10/1997)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

AUTOR
Eduardo Faglioni Ribas

I – DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A ocorrência do fato gerador faz surgir ao sujeito passivo a obrigação de recolher o tributo, e ao sujeito ativo o direito de recebê-lo. Contudo, para que o sujeito ativo possa efetivar a arrecadação tributária, é necessário que antes se prove a existência da obrigação do contribuinte, assim como do direito do Estado.

Portanto, em que pese a obrigação tributária passe a existir com a ocorrência do fato gerador, o contribuinte somente estará compelido ao recolhimento do tributo após o ato formal que determinará o valor do tributo devido. Segundo Luciano Amaro, “antes da consecução desse ato, embora nascida a obrigação tributária, ela está desprovida de exigibilidade”.[1] O art. 142 do CTN prevê o rito formal a ser observado para a constituição do crédito tributário do Estado em desfavor do contribuinte.

O texto do Código Tributário Nacional adotou a estrutura dualista quanto à natureza jurídica do lançamento tributário, definindo-o como “declaratório” da obrigação tributária, mas “constitutivo” do crédito tributário.[2]

No momento de constituição do crédito tributário, deverá a autoridade administrativa (i) avaliar a ocorrência da hipótese de incidência tributária, (ii) determinar a matéria tributável mediante uma valoração qualitativa do fato gerador, (iii) efetuar a valoração quantitativa

do fato gerador, determinando o valor do tributo devido, e (iv) identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, que poderá ser o próprio contribuinte ou o responsável definido por lei. A última parte do caput do art. 142 ainda prevê que a autoridade deverá propor a aplicação de penalidade, dispositivo este que, aqui colocado, gera críticas por parte da doutrina, na medida em que causa confusão entre o tributo e a multa – dissonante, portanto, da inteligência do art. 3º do próprio CTN.

O crédito tributário constituído goza de presunção de certeza (quanto à origem do crédito) e liquidez (quanto a seu valor em moeda).

II –CRIAÇÃO DE TÍTULO EXECUTIVO

A Fazenda Pública pode, caso o sujeito passivo não proceda com o recolhimento voluntário da obrigação principal, buscar a satisfação de seu direito mediante uma execução forçada, o que pressupõe a existência de um título executivo. O título executivo extrajudicial, neste caso, é a certidão de dívida ativa (CDA), que materialmente representa um crédito tributário líquido e certo, ou seja, devidamente constituído. Conforme assevera ZuudiSakakihara, podem ser identificadas duas fases na formação deste título executivo: “a fase constitutiva, em que o título adquire existência material com a constituição do crédito tributário pelo lançamento, e a fase integrativa da eficácia, em que o crédito tributário, depois de inscrito em dívida ativa, é formalmente certificado na certidão de dívida ativa e ganha suficiente eficácia para aparelhar a execução forçada”[3] . Portanto, o procedimento de lançamento, conforme previsto no art. 142 do CTN, está a constituir, do ponto de vista material, o título executivo da Fazenda Pública.

III – LANÇAMENTO COMO ATO ADMINISTRATIVO VINCULADO E OBRIGATÓRIO

O texto do art. 142 denota, de forma inequívoca, que a atividade da administração pública na constituição do crédito tributário é plenamente vinculada, estando estritamente determinada na lei. Descabe, portanto, qualquer análise de conveniência e oportunidade por parte da autoridade administrativa – como ocorreria em atos administrativos discricionários.

Concomitantemente, a atividade é obrigatória, pois havendo o nascimento da relação entre sujeito ativo e sujeito passivo, a autoridade administrativa estará obrigada a constituir o crédito tributário. Parte da doutrina considera a expressão vinculada e obrigatória uma redundância, já que os atos vinculados são, por definição do direito administrativo, obrigatórios.

JULGADOS

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DA CDA PARA MODIFICAÇÃO DO POLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 392/STJ.
1. Embargos de divergência pelos quais se busca dirimir dissenso pretoriano acerca da possibilidade de alteração do sujeito passivo da execução fiscal, mediante emenda da CDA, para cobrar daquele a quem a lei imputa a condição de co-responsável da exação.
2. Caso em que a Fazenda municipal constituiu o crédito tributário de ISS apenas contra a empresa construtora (PLANEL) e tão somente contra ela ingressou com a execução fiscal. Somente depois de frustradas as tentativas de citação dessa empresa, no curso da execução, permitiu-se, com base em legislação municipal que prevê hipótese de co-responsabilidade, a inclusão da empresa tomadora do serviço (SCANIA) no polo passivo da execução mediante simples emenda da Certidão de Dívida Ativa.
3. Independentemente de a lei contemplar mais de um responsável pelo adimplemento de uma mesma obrigação tributária, cabe ao fisco, no ato de lançamento, identificar contra qual(is) sujeito(s) passivo(s) ele promoverá a cobrança do tributo, nos termos do art. 121 combinado com o art. 142, ambos do CTN, garantindo-se, assim, ao(s) devedor(es) imputado(s) o direito à apresentação de defesa administrativa contra a constituição do crédito. Por essa razão, não é permitido substituir a CDA para alterar o polo passivo da execução contra quem não foi dada oportunidade de impugnar o lançamento, sob pena de violação aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, também assegurados constitucionalmente perante a instância administrativa.
4. A esse respeito: „'Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios, imputação de pagamento anterior à inscrição etc., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento. Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA.' (Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid SchroderSliwka, in „Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, 5ª ed., Porto Alegre, 2009, pág. 205)" (Recurso Especial Representativo de Controvérsia 1.045.472/BA, Rel. Ministro LuizFux, Primeira Seção, DJe 18/12/2009).
5. Incide, na espécie, a Súmula 392/STJ: „A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do

sujeito passivo da execução“.
6. Embargos de divergência providos.
(STJ – EREsp 1115649/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/10/2010, DJe 08/11/2010)

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – ARROLAMENTO DE BENS – APLICABILIDADE DO ART. 64 DA LEI 9.532/97 – IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA PENDENTE DE JULGAMENTO NÃO REPRESENTA ÓBICE.
1. O art. 64 da Lei 9.532/97 autoriza o „arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido „ (caput) e „superior a R$ 500.000,00 (quinhentos mil reais)“ (§ 7º). Depreende-se do texto legal que os créditos cuja existência justifica o arrolamento devem estar constituídos („formalizados „, na expressão do § 1º), pois somente com a constituição é que se podem identificar o sujeito passivo e o quantum da obrigação tributária, informações indispensáveis para que se verifique a presença ou não de tais requisitos de fato.
2. Importa, então, precisar o momento em que se tem por constituído o crédito tributário, quando a constituição ocorrer, como no caso, por via de lançamento.
3. „Encerrado o lançamento, com os elementos mencionados no art. 142 do CTN e regularmente notificado o contribuinte, nos termos do art.
145 do CTN, o crédito tributário estará definitivamente constituído (...) sendo evidente que, se o sujeito passivo não concordar com ele, terá direito de opor-se à sua exigibilidade, que fica administrativamente suspensa, nos termos do art. 151 do CTN (...). A suspensão da exigibilidade do crédito tributário constituído, todavia, não tira do crédito tributário as suas características de definitivamente constituído, apenas o torna administrativamente inexigível“ (Ives Gandra Martins).
4. Divergência jurisprudencial prejudicada, nos termos da Súmula 83/STJ. Precedentes da 1ª. Turma.
5. Recurso especial não provido.
(STJ – REsp 882.758/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/10/2008, DJe 10/11/2008)

- Prazos de prescrição e de decadência em direito tributário. - Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do C.T.N.). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de

prescrição da pretensão do fisco. - É esse o entendimento atual de ambas as turmas do S.T.F. Embargos de divergência conhecidos e recebidos.
(STF – RE 94462 EDv, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/1982, DJ 17-12-1982 PP-13209 EMENT VOL-01280-06 PP-01390 RTJ VOL-00106-01 PP-00263)

---

[1] AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. P. 360.
[2] MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998.

Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação

AUTOR
Frederico Pereira Rodrigues da Cunha

I – DA OBRIGATORIEDADE DA CONVERSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM MOEDA NACIONAL NA DATA DO FATO GERADOR

O artigo 143 do Código Tributário Nacional (CTN) instituiu norma aplicável às situações de comércio exterior em que a base de cálculo dos tributos esteja fixada em moeda estrangeira. Nestes casos, na ausência de Lei em sentido contrário, haverá a necessidade da conversão do valor tributável inicialmente previsto em moeda estrangeira para moeda nacional utilizando-se do câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação, para possibilitar o cálculo do valor devido do tributo.

Assim, após a realização da conversão da moeda estrangeira em moeda nacional utilizando-se do câmbio do dia da ocorrência do fato gerador (como, por exemplo, a data do desembaraço aduaneiro para os tributos incidentes na importação), mostra-se indevida a exigência de qualquer complementação do tributo por meio de lançamento complementar.

Destaque-se que há permissão ao legislador ordinário dispor de forma contrária à regra da conversão do valor tributário expresso em moeda estrangeira para moeda nacional no momento da ocorrência do fato gerador.

JULGADOS

DA NECESSIDADE DE CONVERSÃO DA MOEDA NO MOMENTO DO FATO GERADOR

"IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. E DEVIDO PELA ALIQUOTA EM VIGOR A DATA DA ENTRADA DA MERCADORIA NO TERRITÓRIO NACIONAL (LEI N. 5.172, ART. 19). O IMPOSTO E CALCULADO EM MOEDA NACIONAL A TAXA DE CAMBIO VIGENTE NO MOMENTO DA OCORRENCIA DO FATO GERADOR (DL. N. 37/66, ART.24). RECURSO CONHECIDO E PROVIDO".
(STF - RE 73971, Relator(a): Min. OSWALDO TRIGUEIRO, Primeira Turma, julgado em 02/05/1972, DJ 05-06-1972 PP-03536 EMENT VOL-00876-02 PP-00683) (destacou-se)

DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE TRIBUTO COMPLEMENTAR EM RAZÃO DE VARIAÇÃO CAMBIAL APÓS A CONVERSÃO DA MOEDA NO MOMENTO DO FATO GERADOR

"TRIBUTARIO. ICM NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. DIFERENÇA DECORRENTE DE VARIAÇÃO CAMBIAL ENTRE A DATA DO PAGAMENTO DO TRIBUTO POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO E A EFETIVA LIQUIDAÇÃO DO CONTRATO DE CAMBIO. QUANDO O VALOR TRIBUTARIO ESTIVER EXPRESSO EM MOEDA ESTRANGEIRA, NO LANÇAMENTO FAR-SE-A SUA CONVERSÃO EM MOEDA NACIONAL AO CAMBIO DO DIA DA OCORRENCIA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO (CTN, ART. 143); NENHUMA DIFERENÇA DE ICM PODE SER EXIGIDA EM RAZÃO DA VARIAÇÃO CAMBIAL VERIFICADA ENTRE A DATA DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO E A DA EFETIVA LIQUIDAÇÃO DO CONTRATO DE CAMBIO, SALVO SE, DESCONHECIDA A TAXA CAMBIAL NA OCASIÃO DA LIBERAÇÃO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS, A COBRANÇA DO TRIBUTO SE DEU POR ESTIMATIVA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO".
(STJ - REsp 15.450/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/02/1996, DJ 04/03/1996, p. 5394) (destacou-se)

"TRIBUTARIO - ICM - IMPORTAÇÃO - VALOR EM MOEDA ESTRANGEIRA - MOMENTO DA CONVERSÃO.- SE O ESTADO ADMITIU QUE O CONTRIBUINTE RECOLHESSE ICM, NO DIA EM QUE DESEMBARAÇOU O MATERIAL IMPORTADO, FAZENDO-SE A CONVERSÃO PELO CAMBIO DESTE DIA, NÃO LHE E LICITO FAZER LANÇAMENTO COMPLEMENTAR, A PRETEXTO DE TOMAR COMO FATO GERADOR DO TRIBUTO, A ENTRADA DO BEM, NO ESTABELECIMENTO DO IMPORTADOR."
(STJ - REsp 33.474/SP, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/09/1994, DJ 24/10/1994, p. 28701)

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda

que posteriormente modificada ou revogada.
§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.
§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido

AUTOR
Frederico Pereira Rodrigues da Cunha

I – DO PRINCÍPIO DA ULTRATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA

O lançamento, atividade desenvolvida pela autoridade fiscal com o intuito de constituir o crédito tributário, não se reporta a uma nova situação, mas a um direito anterior surgido com a ocorrência do fato gerador do tributo.

Por tal motivo, o caput do artigo 144 do Código Tributário Nacional estabelece que o lançamento deve, necessariamente, observar e aplicar a lei que estava vigente na data da ocorrência do fato gerador, mesmo que revogada ou modificada posteriormente.

O Código Tributário Nacional adotou o princípio da ultratividade da lei tributária. A ultratividade da lei ocorre quando esta rege os fatos geradores ocorridos durante sua vigência e será ela a ser aplicada, mesmo que, no instante de sua aplicação, não esteja mais vigendo ou tenha sido reformada.

Assim, a lei tributária revogada ou modificada continua a produzir efeitos para os fatos ocorridos no curso de sua vigência, não sendo válida a aplicação da nova lei tributária a fatos geradores já ocorridos (em respeito ao princípio da irretroatividade da lei tributária), salvo as exceções previstas na legislação (como as situações dispostas no art. 106 do CTN).

II – DA SUPOSTA EXCEÇÃO À REGRA DE ULTRATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA – VALIDADE DA APLICAÇÃO APENAS DA LEGISLAÇÃO PROCEDIMEN-

TAL OU FORMAL PARA NOVOS LANÇAMENTOS

A norma prevista no §1º do art. 144 do CTN dispõe que, no momento da realização do lançamento, é válida a aplicação de legislação, mesmo que entre em vigor após a ocorrência do fato gerador, que disponha sobre (i) novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, (ii) que tenha ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas ou (iii) outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios. Trata-se de permissão de aplicação das novas normas instrumentais nos novos lançamentos, mesmo os que versem (como normalmente são) a fatos geradores ocorridos anteriormente.

Nos casos previstos no §1º do art. 144 do CTN, a lei deverá retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Destaque-se que as situações dispostas no art. 144 do CTN (como novos critérios de fiscalização e poderes de investigação) se referem a normas tributárias de caráter meramente procedimental ou formal com aplicação imediata, ao contrário daquelas normas de natureza material que somente alcançariam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

Portanto, a doutrina majoritária vem entendendo que tal norma não se trata de aplicação retroativa de lei tributária material (o que estaria em confronto com o princípio da irretroatividade em matéria tributária), na medida em que a legislação aplicável, embora seja posterior ao fato gerador, é meramente procedimental e anterior à atividade do lançamento, a qual se aplica.

O §1º do art. 144 do CTN ainda ressalva que a legislação posterior ao fato gerador que outorgue ao crédito tributário maiores garantias ou privilégios é aplicável aos lançamentos posteriores a sua vigência, exceto para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

JULGADOS

APLICAÇAO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. ALEGADA AFRONTA AO ART. 151, III, DO CTN. QUESTÃO ATRELADA AO REEXAME DE MATÉRIA DE FATO. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO CONCEDIDA POR NORMA CUJA VIGÊNCIA É POSTERIOR À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. APLICAÇÃO DO ART. 144 DO CTN.

1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica ca-

racterizada ofensa ao art. 535 do CPC.
2. O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ).
3. Nos termos do art. 144 do CTN, "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada". Ressalte-se que "o art. 144 do CTN refere-se a lançamento, e não a isenção. (...) Não se deve confundir fato gerador com isenção ou normas destas com as de incidência tributária" (REsp 14.607/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 24.2.92).
4. Agravo regimental não provido".
(STJ - AgRg no AREsp 138.804/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/05/2012, DJe 14/05/2012)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. COMPATIBILIDADE DO ART. 23 DO DECRETO-LEI N. 37/66 COM O ART. 19 DO CTN. FATO GERADOR. DATA DO REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.
PRECEDENTES.
1. Não há incompatibilidade entre o art. 19 do Código Tributário Nacional e o art. 23 do Decreto-Lei n. 37/66, porquanto o desembaraço aduaneiro completa a importação e, consequentemente, representa, para efeitos fiscais, a entrada de mercadoria no território nacional.
2. **A jurisprudência desta Corte é no sentido de que, no caso de importação de mercadoria despachada para consumo, o fato gerador do imposto de importação ocorre na data do registro da declaração de importação. Desse modo, deve ser aplicada para o cálculo do imposto a alíquota vigente nessa data.**
3. Precedentes: EDcl no REsp 1.000.829/ES, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 17.6.2010; AgRg no Ag 1.155.843/RJ, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 30.9.2009; REsp 1.046.361/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 5.3.2009; REsp 139.658/PR, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, DJ 28.5.2001.
Recurso especial provido".
(STJ - REsp 1220979/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/04/2011, DJe 15/04/2011)

POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA NOVA LEGISLAÇÃO PROCESSUAL NOS LANÇAMENTOS DE FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTERIORMENTE

"AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. ARTIGOS 6º DA LC N. 105/2001 E 11, § 3º, DA LEI N. 9.311/1996, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI N.10.174/2001. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA.POSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 144, § 1º, DO CTN. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO".
(STJ - AgRg no REsp 1124584/SP, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, SEGUNDA TUR-

MA, julgado em 21/06/2012, DJe 01/08/2012)

"TRIBUTÁRIO. OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS PELO FISCO COM BASE NO ART. 8º DA LEI N. 8.021/90. DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL, DESDE QUE INICIADO O PROCEDIMENTO FISCAL DE LANÇAMENTO.
INAPLICABILIDADE DO ART. 38 DA LEI N. 4.595/64. PRECEDENTE ADOTADO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA DE NORMAS PROCEDIMENTAIS. ART. 144, § 1º, DO CTN.
1. Esta Corte, quando do julgamento do Recurso Especial repetitivo n. 1.134.665/SP, na sistemática do art. 543-C, do CPC, entendeu que a Lei 8.021/90 (que dispôs sobre a identificação dos contribuintes para fins fiscais), em seu artigo 8º, estabeleceu que, iniciado o procedimento fiscal para o lançamento tributário de ofício (nos casos em que constatado sinal exterior de riqueza, vale dizer, gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte), a autoridade fiscal poderia solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no artigo 38, da Lei 4.595/64.
2. O art. 144, § 1º, do CTN, autoriza a aplicação imediata, ao lançamento tributário, da legislação que, após a ocorrência do fato imponível, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. Dessa forma, esta Corte entende que é lícita a retroatividade das leis tributárias procedimentais ou formais, relativas à constituição do crédito tributário não alcançado pela decadência, razão pela qual tanto a Lei 8.021/90 quanto a Lei Complementar 105/2001, em razão de sua natureza procedimental, legitimam a atuação fiscalizatória/investigativa da Administração Tributária, ainda que os fatos imponíveis a serem apurados lhes sejam anteriores.
3. Recurso especial não provido.
(STJ - REsp 1249300/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2011, DJe 25/08/2011)

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

AUTOR
Eduardo Faglioni Ribas

I – INALTERABILIDADE DO LANÇAMENTO

O lançamento notificado ao sujeito passivo é, como regra geral, imutável, prevendo o art. 145, de forma taxativa, as únicas hipóteses em que o mesmo pode ser revisto.

A primeira hipótese, impugnação do sujeito passivo, atende aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, nos termos do art. 5º, LIV e LV, da Constituição Federal de 1988. Referida impugnação alcança, também, os eventuais recursos voluntários apresentados pelo sujeito passivo ao longo do processo administrativo.

Também prevê o art. 145 que o lançamento poderá ser alterado em decorrência de recurso de ofício, quando a própria Administração Pública constata o erro ou irregularidade no ato administrativo. Referido artigo pode contemplar ainda os casos em que o processo administrativo possui um recurso necessário a órgão de hierarquia superior, hipótese em que o lançamento poderá ser alterado (ou mesmo anulado).

Em que pese o art. 145 não preveja expressamente, também o Poder Judiciário poderá rever o lançamento realizado, nos casos em que não se tenha observado a legislação de regência.

JULGADOS

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPTU. REVISÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ERRO DE FATO. POSSIBILIDADE. PRESCRIÇÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO. AGRAVO NÃO PROVIDO.
1. A matéria relativa à prescrição, apesar de ser de ordem pública, não foi enfrentada pelas instâncias ordinárias, restando ausente o requisito do prequestionamento. Inviável, assim, sua apreciação em sede de recurso especial.
2. É possível a revisão, de ofício, do lançamento tributário, por meio de lançamento complementar, em virtude de erro de fato quando da apuração do imposto (arts. 145 c/c 149, VIII, do CTN). Precedente desta Corte.
3. Agravo regimental não provido.
(STJ – AgRg no REsp 1238475/MG, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 10/09/2013)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. Recurso Especial representativo de controvérsia (art. 543-C, § 1º, do CPC). AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO COM BASE EM DECLARAÇÃO EMITIDA COM ERRO DE FATO NOTICIADO AO FISCO E NÃO CORRIGIDO. VÍCIO QUE MACULA A POSTERIOR CONFISSÃO DE DÉBITOS PARA EFEITO DE PARCELAMENTO. POSSIBILIDADE DE REVISÃO JUDICIAL.
1. A Administração Tributária tem o poder/dever de revisar de ofício o lançamento quan-

do se comprove erro de fato quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (art. 145, III, c/c art. 149, IV, do CTN).
2. A este poder/dever corresponde o direito do contribuinte de retificar e ver retificada pelo Fisco a informação fornecida com erro de fato, quando dessa retificação resultar a redução do tributo devido.
3. Caso em que a Administração Tributária Municipal, ao invés de corrigir o erro de ofício, ou a pedido do administrado, como era o seu dever, optou pela lavratura de cinco autos de infração eivados de nulidade, o que forçou o contribuinte a confessar o débito e pedir parcelamento diante da necessidade premente de obtenção de certidão negativa.
4. Situação em que o vício contido nos autos de infração (erro de fato) foi transportado para a confissão de débitos feita por ocasião do pedido de parcelamento, ocasionando a invalidade da confissão.
5. A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos.
Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, como na situação presente, a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g.erro, dolo, simulação e fraude). Precedentes: REsp. n. 927.097/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 8.5.2007; REsp 948.094/PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06/09/2007; REsp 947.233/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 23/06/2009; REsp 1.074.186/RS, Rel. Min.Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17/11/2009; REsp 1.065.940/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 18/09/2008.
6. Divirjo do relator para negar provimento ao recurso especial.
Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.
(STJ – REsp 1133027/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/10/2010, DJe 16/03/2011)

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

AUTOR

Frederico Pereira Rodrigues da Cunha

I – CONCEITO DE CRITÉRIO JURÍDICO

O conceito de critério jurídico está ligado à adoção de uma determinada interpretação da norma, entre as várias alternativas expressamente admitidas pela Lei, para aplicação a determinado caso concreto.

II – VEDAÇÃO DA ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO PARA OS FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTERIORMENTE

O disposto no referido artigo 146 do CTN normatiza os princípios (i) da proteção à confiança, (ii) da segurança jurídica na relação entre contribuinte e o sujeito ativo (União, Estados e Municípios) e (iii) da irretroatividade, ao assegurar que o novo entendimento da norma adotado pela autoridade administrativa apenas poderá ser aplicável aos fatos gerados posteriores à sua introdução.

O objetivo da restrição disposta no art. 146 do CTN é vedar a aplicação do efeito retrospectivo de novos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa, com relação a um mesmo sujeito passivo. Assim, restou vedada a alteração da posição Assim, ocorre mudança de critério jurídico (vedada pelo dispositivo em questão) quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas em lei, na realização do ato de ofício, altera esse entendimento mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado.

Para Kiyoshi Harada[1], "adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria".

Na mesma linha, Roque Antonio Carrazza[2] leciona que "o atraso desleal do fisco em tomar uma decisão a seu cargo ou em rever uma conduta que, por largo tempo, adotou, levando o contribuinte a, confiantemente, realizar atos de disposição, não pode prejudicá-lo nem, muito menos, acarretar-lhe sanções. Esse é o espírito, diga-se de passagem, do art. 146 do CTN."

A doutrina e a jurisprudência, ao interpretar o disposto no art. 146 do CTN, vêm dispondo as condições configuradoras da mudança do critério jurídico, quais sejam: (i) existência de prévio ato de ofício em que a autoridade administrativa tenha adotado um determinado critério jurídico (tal ocorre nos casos de lavratura da Auto de Infração, Soluções de Consulta, Atos Interpretativos, Instruções Normativas e outros atos do poder público que deixem clara a interpretação da norma ao caso concreto) e (ii) a modificação do critério jurídico

introduzido pela autoridade administrativa (mediante ato de ofício) ou pelo órgão julgador administrativo ou judicial (por meio de decisão administrativa ou judicial).

Diante do exposto, conclui-se que o art. 146 do CTN traz uma norma de proteção do ato jurídico perfeito, na medida em que, ao reconhecer a possibilidade da existência de interpretações diversas dos fatos e da legislação, apenas admite que a nova interpretação seja aplica somente a fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução.

SÚMULA

Súmula nº 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos: "A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento".

JULGADOS

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO PELO FISCO NO LANÇAMENTO EM RELAÇÃO A UM MESMO SUJEITO PASSIVO. REEXAME. SÚMULA 7 DO STJ. RESP. 1.130.545/RJ, REL. MIN. LUIZ FUX, DJE 22.02.2011, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.
1. O Tribunal a quo concluiu ter havido mudança de critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento em relação a um mesmo sujeito passivo.
2. A reapreciação da controvérsia, tal como lançada nas razões do Recurso Especial, demandaria necessariamente a incursão no acervo fático-probatório dos autos. Contudo, tal medida encontra óbice na Súmula 7 do STJ, segundo a qual a pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial.
3. Em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146 do CTN, segundo o qual a modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução (REsp 1.130.545/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 22.02.2011, submetido ao rito dos recursos repetitivos).
4. Agravo Regimental desprovido".
(STJ - AgRg no Ag 1314342/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/02/2014, DJe 10/03/2014)

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. PRECEDENTES.
1. "A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento"

(Súmula 227 do TFR).
2. A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN.
3. O lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito. (Precedentes: Ag 918.833/DF, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 11.03.2008; AgRg no REsp 478.389/PR, Min. HUMBERTO MARTINS, DJ. 05.10.2007, p. 245; REsp 741.314/MG, Rela. Min. ELIANA CALMON, DJ. 19.05.2005; REsp 202958/RJ, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ 22.03.2004; REsp 412904/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 27/05/2002, p. 142; Resp nº 171.119/SP, Rela. Min. ELIANA CALMON, DJ em 24.09.2001).
4. Recurso Especial desprovido".
(STJ - REsp 1112702/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/10/2009, DJe 06/11/2009)

"TRIBUTÁRIO. IPI. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. PRECEDENTES.
- Aceitando o Fisco a classificação feita pelo importador no momento do desembaraço alfandegário ao produto importado, a alteração posterior constitui-se em mudança de critério jurídico vedado pelo CTN.
- Ratio essendi da Súmula 227/TRF no sentido de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento".
- Incabível o lançamento suplementar motivado por erro de direito.
- Recurso improvido".
(STJ - REsp 412.904/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/05/2002, DJ 27/05/2002, p. 142)

---

[1] HARADA, Kiyoshi. Alteração do critério jurídico de interpretação. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, 71, 01/12/2009. Disponível em http://www.ambito-juridico.com.br> Acesso em 01/08/2014.
[2] CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. rev. amp. e atual. até a EC n.° 052/2006 – São Paulo : Malheiros Editores, 2006. pg 423.

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.
§1° A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível

mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.
§2° Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

AUTORA
Isabel Vieira

O chamado lançamento por declaração se caracteriza quando o sujeito passivo, responsável tributário ou terceiro, presta informações ao Fisco, sendo obrigação deste efetuar o lançamento tributário a partir de tais informações e, a partir de então, exigir o crédito tributário.
Essa modalidade de lançamento tributário muito se confunde com o lançamento por homologação, adiante estudado, pois este também depende de informações a serem prestadas pelo contribuinte para a sua efetivação. No entanto, a principal diferença entre eles é que, no lançamento por homologação, todo o procedimento é feito pelo contribuinte, inclusive o cálculo do montante devido, cabendo à autoridade administrativa apenas homologá-lo, sendo, ainda o pagamento efetuado antecipadamente. Já no lançamento por declaração o contribuinte presta as informações à autoridade fiscal e esta fica responsável por calcular o montante do tributo devido e informar ao devedor.

O lançamento por declaração tem sido pouco utilizado em nosso Sistema Tributário atual, pois, para que ele seja usado, é necessário um trabalho em conjunto, do contribuinte e do fisco, o que dificulta a atividade administrativa. Neste caso, atualmente, é mais utilizado o lançamento por homologação, como forma de otimizar as atividades do fisco.

Importante mencionar que o declarante somente poderá retificar a declaração, em caso de diminuição ou exclusão do valor do tributo devido, caso comprove o erro das informações prestadas, sendo que somente será válida a retificação quando entregue antes da notificação do lançamento ao sujeito passivo.

Por certo que o sujeito passivo não ficará carente de meios para retificar a declaração quando não cumpridos os requisitos do §1° deste artigo. Caso lhe seja negada a retificação, poderá discutir administrativamente, pleiteando pela restituição do montante pago a maior ou, ainda, através da impugnação do lançamento. Judicialmente, o sujeito passivo poderá ingressar com ação anulatória do lançamento tributário ou, ainda, com a repetição de indébito tributário.

Um exemplo de tributo que ainda utiliza o lançamento por declaração é o Imposto de Im-

portação, no qual o importador declara os bens que entrarão no país à autoridade aduaneira, a qual fica responsável por fiscalizar as informações, efetuar o lançamento tributário e cobrar o montante devido do imposto.

JULGADOS

RECURSO ESPECIAL - ALÍNEA „A“ - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA - ERRO NA DECLARAÇÃO DO CÔNJUGE NÃO CABEÇA-DO-CASAL - RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO - POSSIBILIDADE - ALEGADA OFENSA AO ARTIGO 147, § 1º, DO CTN - INOCORRÊNCIA - ART. 616 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA (DECRETO N. 85.450□80) PREQUESTIONAMENTO – AUSÊNCIA.

(REsp 388.746/RS, Rel. Min. FranciulliNetto. 2T. J. 04.09.2003).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IRPJ. PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO.ERRO MATERIAL. PRESCRIÇÃO. ALEGADA OFENSA AO ART 147, § 1º, DO CTN.POSSIBILIDADE DE CORREÇÃO PELA VIA JUDICIAL. PRECEDENTE: RESP.388.746/RS,2ª TURMA, MIN. FRANCIULLI NETTO, DJ 06.10.2003. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(REsp 769.978/RN, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/10/2009, DJe 13/10/2009).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR. ERRO NA DECLARAÇÃO QUANTO AO TAMANHO DO IMÓVEL. RETIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE POR INICIATIVA DO CONTRIBUINTE OU DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 147, § §1º e 2º, DO CTN. PRECEDENTE (RESP 770.236-PB, REL. MIN. LUIZ FUX, DJ 24/09/2007)

1. O lançamento pode ser revisto se constatado erro em sua feitura, desde que não esteja extinto pela decadência o direito de lançar da Fazenda. Tal revisão pode ser feita de ofício pela autoridade administrativa (art. 145, inciso III, c/c 149, inciso IV, do CTN) e a pedido do contribuinte (art. 147, §1º, do CTN).

2. É cediço que a modificação da declaração do sujeito passivo pela Administração Fazendária não é possível a partir da notificação do lançamento, consoante o disposto pelo art. 147, § 1.º, do CTN, em face do princípio geral da imutabilidade do lançamento. Conduto pode o sujeito passivo da obrigação tributária se valer do Judiciário, na hipótese dos autos mandado de segurança, para anular crédito oriundo de lançamento eventualmente fundado em erro de fato, em que o contribuinte declarou, equivocadamente, base de cálculo superior à realmente devida para a cobrança do Imposto Territorial Rural.

3. Recurso especial não provido.

(REsp 1015623/GO, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2009, DJe 01/06/2009).

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

AUTORA
Isabel Vieira

Tendo em vista que a arrecadação tributária está diretamente relacionada ao suprimento das necessidades públicas, deverá a administração pública estar cercada de certas prerrogativas que lhe deem direitos sobre a ação dos contribuintes.
No caso do artigo 148, a autoridade tributária terá o direito de desqualificar a declaração apresentada pelo contribuinte e arbitrar o valor da base de cálculo do tributo devido, desde que mediante processo regular, quando o montante do tributo for calculado sobre o seu preço e houver fundada verificação de que, na declaração, o contribuinte arbitrou preço a menor do que o devido.
Esta é uma prerrogativa da autoridade fiscal a fim de evitar a sonegação e o prejuízo ao erário público.

SÚMULA

SÚMULA 431/STJ: É ilegal a cobrança do ICMS com base no valor da mercadoriasubmetido ao regime de pauta fiscal.

JULGADOS

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. AFERIÇÃO INDIRETA. ART. 33, § 6º, DA LEI N. 8.212/91. MEDIDA EXCEPCIONAL. CONTESTAÇÃO AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE REAL. PRECEDENTES.
1. A apuração indireta do tributo prevista no art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91 guarda simetria com a previsão do lançamento por arbitramento do art. 148 do CTN, bem como de outros normativos existentes no campo tributário, e representa forma de constituição do crédito tributário, revestindo-se de excepcionalidade a ser aplicada quando verificada a absoluta

ausência ou imprestabilidade da documentação contábil e fiscal da empresa, constituindo irregularidade insanável.
2. A aferição indireta perpetrada pela autoridade tributária não obsta o direito do contribuinte de, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, ilidir a presunção de legitimidade dos atos fiscais na constituição por arbitramento, pois somente a irregularidade insanável, entendida como aquela que inviabiliza no todo a apuração do tributo, justifica a constituição do crédito nesta modalidade.
3. O art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91 bem como o art. 148 do CTN representam a concretização normativa do princípio da verdade real em matéria tributária, dando azo para que a empresa contribuinte, rendendo homenagem ao citado princípio, possa contestar o lançamento tributário na via administrativa ou judicial.
4. Precedentes: REsp 1.201.723/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 14.9.2010, DJe 6.10.2010; REsp 830.837/MS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1º.6.2010, DJe 23.6.2010; REsp 901.311/RJ, Rel. p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.12.2007, DJe 6.3.2008; REsp 549.921/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 21.6.2007, DJ 1.10.2007, p. 212.
5. Com efeito, a premissa jurídica firmada no acórdão dos embargos infringentes no sentido de que „a correção das irregularidades contábeis após a fiscalização não tem o condão de invalidar a aferição indireta dos tributos devidos" se contrapõe ao entendimento colacionado nos precedentes desta Corte, negando ao contribuinte a faculdade de fazer prova apta a infirmar as presunções que servira de base de cálculo do imposto.
Recurso especial provido.
(REsp 1377943/AL, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/09/2013, DJe 30/09/2013)

TRIBUTÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. PAUTA FISCAL DE VALORES.ILEGALIDADE. ART. 148 DO CTN. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.INDÍCIOS DE SUBFATURAMENTO. NECESSIDADE DE ANTERIOR E REGULAR PROCESSO ADMINISTRATIVO.
1. Discute-se nos autos a legalidade da aplicação da pauta fiscal para a fixação da base de cálculo de ICMS sem necessidade de prévia instauração de procedimento administrativo.
2. O Tribunal de origem considerou que a constatação de flagrante discrepância entre o valor de mercado dos produtos transportados e aquele posto nas Notas Fiscais indica subfaturamento e traduz, em princípio, a prática da infração fiscal prevista na legislação de regência. Consignou, outrossim, a legalidade do arbitramento previsto no art. 148 do CTN com posterior instauração, pela Fazenda Pública, do processo administrativo fiscal.
3. A jurisprudência desta Corte que entende pela ilegalidade do regime de pauta fiscal, haja vista que o arbitramento previsto no procedimento encartado no art. 148 do Código Tributário Nacional somente por se dar após a instauração de processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa.
Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1363312/MT, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/05/2013, DJe 24/05/2013)

TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO IMÓVEL. APURAÇÃO POR ARBITRAMENTO POSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência desta Corte superior de justiça aponta no sentido de que o valor da base de cálculo do ITBI é o valor real da venda do imóvel ou de mercado, sendo que nos casos de divergência quanto ao valor declarado pelo contribuinte pode-se arbitrar o valor do imposto, por meio de procedimento administrativo fiscal, com posterior lançamento de ofício, desde que atendidos os termos do art. 148 do CTN.
2. A análise dos requisitos para o arbitramento do valor venal do imóvel encontra óbice na Súmula 7 desta Corte.
3. Ademais, a municipalidadelevou em consideração a legislação local, que determina a incidência do ITBI tanto sobre as áreas de terras quanto as benfeitorias (áreas de florestas). Essa análise é vedada no âmbito desta Corte devido o obstáculo da Súmula 280/STF.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no AREsp 263.685/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/04/2013, DJe 25/04/2013)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
I – quando a lei assim o determine;
II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercida atividade que se refere o artigo seguinte;

VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
VII –quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele agiu com dolo, fraude ou simulação;
VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não prova por ocasião do lançamento anterior;
IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade de ato ou formalidade especial.
Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

AUTORA
Isabel Vieira

O artigo acima mencionado diz respeito ao Lançamento de Ofício, ou também conhecido como Lançamento Direito, o qual caracteriza-se por ser uma modalidade de lançamento onde a autoridade fiscal é a responsável por todo o procedimento, sem que haja participação do contribuinte em nenhuma etapa.
Essa modalidade de lançamento ocorre quando prevista na legislação de determinado tributo ou quando da revisão de uma declaração prestada anteriormente pelo contribuinte, nos casos previstos nos incisos supracitados.

Quando constatado erro ou omissão nas informações prestadas pelo contribuinte, ou quando for verificada a fraude ou simulação, tanto da autoridade administrativa quanto do contribuinte, deve o fisco proceder com o lançamento de ofício, a fim de suprir os erros encontrados e proceder com a constituição do crédito tributário no montante correto.
Um exemplo de lançamento de ofício é o que ocorre com o IPTU, onde a autoridade fiscal municipal envia o “carnê” do imposto para que o contribuinte efetue o pagamento. Havendo dúvida ou não concordância com o montante devido, poderá o contribuinte impugnar o lançamento, por via administrativa, ou, ainda, recorrer à via judicial para revisão e/ou anulação deste.

JULGADOS

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. VIOLAÇÃO DO ART.535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO OCORRÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO

DE IMPORTAÇÃO, GIA OU SIMILAR PREVISTA EM LEI. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO PRESCRICIONAL. REGIME ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LC 118/05. INÉRCIA IMPUTADA À EXEQUENTE.

1. Não há violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.
2. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o pagamento do tributo é antecipado pelo contribuinte, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, tendo a Fazenda Pública, em regra, cinco anos para homologar o pagamento antecipado, a contar da ocorrência do fato gerador.
3. Todavia, nessa modalidade de lançamento por homologação, quando o contribuinte deixa de declarar e antecipar o pagamento do tributo devido, não há o que ser homologado pelo Fisco, dando espaço à figura do lançamento direto substitutivo a que alude o art. 149 do CTN.
4. Nesses casos de ausência de antecipação do pagamento pelo contribuinte, a mera apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração semelhante prevista em lei, tal qual a Declaração de Importação apresentada na espécie, perfaz modalidade de constituição do crédito tributário, e o valor declarado pode ser imediatamente inscrito em dívida ativa, independentemente de qualquer procedimento administrativo de lançamento, ou notificação do contribuinte.
5. Hipótese em que o Tribunal de origem afirmou que o crédito foi constituído no momento em que o contribuinte entregou as declarações de importação e não efetuou o recolhimento do ICMS.
6. Assim, não há se falar em decadência em relação aos valores declarados, mas apenas em prescrição do direito à cobrança, cujo termo inicial do prazo quinquenal é o dia útil seguinte ao do vencimento, quando tornam-se exigíveis, seguindo a inteligência do art. 174 do Código Tributário Nacional.
7. Restando incontroverso nos autos que o contribuinte declarou e não recolheu valores relativos ao ICMS, em 12/11/1993 e 2/12/1993, e ocorrida a citação por edital em 23/8/1999, deve a execução fiscal ser extinta por força da prescrição, mormente quando afastada na origem a aplicação da Súmula 106/STJ.
8. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp 1145116/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/04/2014, DJe 07/05/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPTU. REVISÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ERRO DE FATO. POSSIBILIDADE. PRESCRIÇÃO.AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO.AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. A matéria relativa à prescrição, apesar de ser de ordem pública, não foi enfrentada pelas instâncias ordinárias, restando ausente o requisito do prequestionamento. Inviável, assim, sua apreciação em sede de recurso especial.

2. É possível a revisão, de ofício, do lançamento tributário, por meio de lançamento complementar, em virtude de erro de fato quando da apuração do imposto (arts. 145 c/c 149, VIII, do CTN).Precedente desta Corte.
3. Agravo regimental não provido.
(AgRg no REsp 1238475/MG, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 10/09/2013)

PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.
1. No lançamento por homologação, o contribuinte, ou o responsável tributário, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito condicionada à futura homologação expressa ou tácita pela autoridade fiscal competente. Havendo pagamento antecipado, o Fisco dispõe do prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente (art. 150, § 4º, do CTN).
2. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, não há o que se homologar nem se pode falar em lançamento por homologação. Surge a figura do lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V, do CTN, cujo prazo decadencial se rege pela regra geral do art. 173, I, do CTN: cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o pagamento antecipado deveria ter sido realizado.
3. A tese segundo a qual a regra do art. 150, § 4º, do CTN deve ser aplicada cumulativamente com a do art. 173, I, do CTN, resultando em prazo decadencial de dez anos, já não encontra guarida nesta Corte.Precedentes.
4. Agravo regimental não provido.
(AgRg no AREsp 18.358/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/08/2012, DJe 04/09/2012)

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
§ 1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.
§ 2º. Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou

por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.
§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

AUTORAS
Daniella Leticia Broering e Cristina Kaiss

I. Do Lançamento por homologação.

Primeiramente, torna-se importante descrever rapidamente sobre o conceito de lançamento tributário, neste sentido destaca-se os ensinamentos da Prof.ª Mary Elbe Gomes Queiroz Maia[1],

> "Surgida a pretensão do Estado e para que possa se tornar efetiva, mister se faz acrescentar forma e requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade ao crédito tributário, os quais são instrumentalizados por meio do lançamento tributário.
> A importância da formalização do lançamento para que o Estado possa exercer a sua pretensão decorre do fato de que o respectivo instrumento adquire força e qualidades excepcionais, uma vez que o lançamento, após constituído unilateralmente pela Administração, reveste-se de certeza, liquidez e exigibilidade que o transforma em um titulo executivo extrajudicial com vista a que o credor (a Fazenda Pública) possa iniciar a respectiva cobrança executiva forçada contra o sujeito passivo"

O art. 142 do Código Tributário Nacional dispõe sobre as regras essenciais do lançamento tributário.

> "Compete privativamente a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, proposta a aplicação da penalidade cabível."

É através do lançamento que o Ente Público constitui o crédito tributário definitivamente. Todavia, nem todos os impostos são formalizados através do agir do Ente Publico, a

maioria dos impostos se enquadram na modalidade de lançamento por homologação, os primeiros atos estão sob a responsabilidade do contribuinte que tem obrigação apurar e recolher o tributo, no vencimento constante na legislação do referido ente (Fisco); e cumprimento das obrigações acessórias, como entrega de declarações, GIAS, arquivos magnéticos, entre outros; e ao fisco cabe a revisão das informações prestadas para homologação futura do crédito tributário, com a qual se encerrará por definitiva a obrigação tributária.

O Fisco possui o prazo de cinco anos para realizar esta análise. Realizando-as algumas vezes de forma automática (por exemplo: malha fina IR) ou por meio de fiscalização física. Ao encontrar divergências entre as declarações e os valores efetivamente recolhidos pelo contribuinte, o Fisco pode lançar a diferença do imposto ou conforme o caso efetuar a cobrança direta dos valores efetivamente declarados pelo contribuinte e não pagos.
Dentre os principais impostos estão: ISS, ICMS, IR, IPI.

O Prof. Celso Ribeiro Bastos[2] esclarece:

> "... o próprio contribuinte apura a obrigação, o quantum devido, e efetua o pagamento sem prévio exame da repartição, sendo que esta tomando conhecimento das atividades daquele e recebendo o tributo, homologa o lançamento, operando-se destarte a extinção do crédito tributário."

SÚMULA

Súmula nº 436 STJ - 14/04/2010 - DJe 13/05/2010 Entrega de Declaração pelo Contribuinte Reconhecendo Débito Fiscal - Crédito Tributário - Providências do Fisco.

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco."
Neste ponto, destaca-se que uma vez declarado pelo contribuinte, considera-se constituído o crédito tributário, podendo, o Fisco, em caso de não pagamento, efetuar a cobrança do valor diretamente ao contribuinte, dispensadas outras formalidades.

§ 1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.
§ 2º. Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

A partir da data do pagamento efetuado, inicia-se a contagem do prazo para eventual repetição de indébito.

V. Art. 156 parágrafo único, CTN

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

II – Do prazo decadencial

Em relação a data para o início da contagem do prazo decadencial geral alguma polêmica. Em relação a muitos tributos, o Fisco defende a posição, que o prazo decadencial se inicial no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência do fato gerador.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como ocorre com o ISS, por exemplo, deve-se observar no caso concreto se houve declaração e pagamento da exação para o Ente Tributante competente, para fins da contagem do prazo decadencial, disposto no §4º, do art. 150 CTN. Ressalta-se que na situação do ISS, muita discussão ocorre em relação a Declaração para Município diverso do que seria o considerado competente, neste caso, a Declaração para Ente Tributante considerado não competente, não é considerada válida.

Assim, em casos de ausência de pagamento ou de declaração, a jurisprudência dominante considera o início da contagem do prazo decadencial, a partir do primeiro dia seguinte ao exercício financeiro do suposto fato jurídico tributário, ou seja, a regra aplicada para fins de decadência é a do disposto no artigo 173, I do Código Tributário Nacional. Ressalta-se que este é o entendimento em caso de ausência da Declaração válida, ou seja, declaração no Município que efetuou lançamento, essencialmente comum nos casos de ISS sobre o Leasing.

Dispõe o Código Tributário Nacional:

> "Art.173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
> I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;(...)."

Outra discussão que se forma em relação ao início da contagem, se refere a questão da data do pagamento e a compensação de tributos, se esta poderia ser considerada pagamento ou não, e qual regra de contagem da decadência seria aplicada. O Fisco, defende a posição que a compensação não seria pagamento, pelo que, então a contagem do prazo se daria nos termos do art. 173 do CTN, sendo que a doutrina em geral, apresenta posição contrária.[3]

Quando da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais devem ser comprovados pelo Fisco, a regra de contagem do prazo decadencial aplicável é a do art. 173 do CTN. Iniciando-se, portanto, a contagem no primeiro dia do exercício seguinte, àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado. Alguns doutrinadores, defendem que o prazo de cinco anos, inicia sua contagem a partir da constatação do ilícito pelo Fisco, ou seja, se dentro dos cinco anos para a homologação, o Fisco constatar a existência de ilícito, a partir desta data, iniciar-se-ia a contagem do prazo de cinco anos decadenciais (vide Eurico Marcos Diniz de Santi[4] . Outros doutrinadores, mais severos, entendem que se aplicam as regras do direito penal e civil comum.

Após a entrada em vigor da LC n. 118/05, restou clara a definição de que para cobrar e restituir tributos, o prazo é de cinco anos, não sendo mais aplicável a tese dos cinco anos mais cinco anos.

III - Jurisprudência STJ

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL.

MANDADO DE SEGURANÇA. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. NÃO OCORRÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA.

1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, em regra, o prazo para se efetuar o lançamento é o previsto no art. 173, I, do CTN, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Contudo, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo pagamento ocorreu de modo antecipado, o prazo de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados a partir do fato gerador. No caso concreto, não havendo pagamento antecipado, aplica-se a regra prevista no art.173, I, do CTN. (EREsp 413.265/SC, 1ª Seção, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 30.10.2006).2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1441083/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/05/2014, DJe 19/05/2014)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA. ISENÇÃO. LEI N. 7.713/88. PRAZO PRESCRICIONAL. ART.3º DA LC N. 118/05. RECURSO ESPECIAL 1.269.570/MG. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC E RESOLUÇÃO STJ N. 08/08.

1. Às ações ajuizadas a partir de 9/6/2005, aplica-se o art. 3º da Lei Comple-

mentar 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1º, do CTN. Precedente: REsp 1.269.570/MG, julgado sob a sistemática do art. 543-C do CPC.

2. No caso, como a ação foi ajuizada em 25 de agosto de 2005, aplica-se a nova regra de contagem do prazo prescricional de indébito tributário instituída pela LC n. 118/2005, pelo que se encontram prescritas as parcelas anteriores a 25 de agosto de 2000. 3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes.

(EDcl no REsp 988.586/DF, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/04/2014, DJe 02/05/2014)

AGRAVOS REGIMENTAIS NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADMINISTRADORES, AUTÔNOMOS E AVULSOS. LEIS 7.787/89 E 8.212/91. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. AÇÃO PROPOSTA ANTERIORMENTE À VIGÊNCIA DA LC 118/05. SISTEMÁTICA ANTERIOR. RE 566.621/RS, REL. MIN. ELLEN GRACIE, DJE 11.10.2011, JULGADO SOB O REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL. COMPENSAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DA OBSERVÂNCIA DAS LIMITAÇÕES INSTITUÍDAS PELAS LEIS 9.032/95 E 9.129/95. PRECEDENTES DA 1A. SEÇÃO DO STJ. AGRAVOS REGIMENTAIS DA FAZENDA NACIONAL E DO CONTRIBUINTE DESPROVIDOS.

1. Ação proposta contra o INSS objetivando o reconhecimento do direito à compensação de créditos advindos do recolhimento indevido de contribuição previdenciária sobre a folha de salários e a remuneração de administradores, autônomos e avulsos, no período compreendido entre 02/1992 até 08/1994, em razão da declaração de inconstitucionalidade desta contribuição (arts. 3o., I da Lei 7.787/89 e 22, I da Lei 8.212/91).

2. No tocante à forma de contagem do lapso prescricional para a ação de repetição/compensação de indébito de tributo sujeito a lançamento por homologação,recentemente, o Pretório Excelso, no julgamento do RE 566.621/RS, de relatoria da eminente Ministra ELLEN GRACIE, ocorrido em 04.08.2011, DJe 11.10.2011, sob o regime do art. 543-B do CPC, confirmou a inconstitucionalidade do art. 4o., segunda parte da LC 118/2005, reafirmando o entendimento desta Corte de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando não houver homologação expressa, o prazo para a repetição de indébito é de dez anos a contar do fato gerador;

dissentiu, no entanto, em um ponto: ao contrário do que havia entendido a 1a. Seção desse Tribunal, de que o novo regime, previsto no art. 3o. da LC 118/2005, alcançaria apenas os pagamentos efetuados após a sua vigência, o STF concluiu que o novo prazo de 5 anos atinge as demandas ajuizadas depois de sua entrada em vigor, ou seja, 09.06.2005.

3. No caso, proposta a ação antes da entrada em vigor da alteração legislativa, sem razão a Fazenda Pública quando argumenta que a prescrição atinge parcelas anteriores aos 5 anos do ajuizamento da ação.

4. A Primeira Seção, no julgamento do REsp. 796.064/RJ, Rel. Min.

Luiz Fux, consolidou o entendimento segundo o qual os limites à compensação tributária, introduzidos pelas Leis 9.032/95 e 9.129/95, que, sucessivamente, alteraram o disposto no art. 89, § 3o., da Lei n. 8.212/91, são de observância obrigatória pelo Poder Judiciário, enquanto não declarados inconstitucionais os aludidos diplomas normativos (em sede de controle difuso ou concentrado), uma vez que a norma jurídica, enquanto não regularmente expurgada do ordenamento, nele permanece válida, razão pela qual a compensação do indébito tributário, ainda que decorrente da declaração de inconstitucionalidade da exação, submete-se às limitações erigidas pelos diplomas legais que regem a referida modalidade extintiva do crédito tributário.

5. Agravos Regimentais desprovidos.

(AgRg no REsp 896.050/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/11/2013, DJe 02/12/2013)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ART. 173, I, CTN. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A Corte local decidiu conforme pacífica jurisprudência desta Corte, que já firmou a orientação de que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que não ocorre pagamento antecipado, o prazo decadencial deve ser computado segundo as disposições do art. 173, I do CTN, ou seja, será de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

2. Não se aplica o enunciado no art. 150, § 4o. do CTN, porquanto o Tribunal de origem afirmou, expressamente, que não houve pagamento a menor, em relação ao ICMS objeto do auto de infração que deu origem a presente execução fiscal, hipótese em que, a contagem do prazo decadencial se iniciaria com ocorrência do fato gerador.

3. Agravo Regimental a que se nega provimento.

(AgRg no AREsp 237.317/SE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/08/2013, DJe 19/08/2013)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS. DDLL 2.445 E 2.449/88. MANDADO DE SEGURANÇA PELO QUAL SE BUSCA O RECONHECIMENTO DO DIREITO À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. SÚMULA 213/STJ. IMPETRAÇÃO DE NATUREZA PREVENTIVA NÃO SUJEITA A DECADÊNCIA. PRESCRIÇÃO. LC 118/05. APLICAÇÃO DA TESE DOS „CINCO MAIS CINCO". RECURSO ESPECIAL REPETITIVO 1.002.932-SP. APLICAÇÃO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. O mandado de segurança tendente à obtenção de declaração do direito à compensação tributária (Súmula 213/STJ), segundo iterativa jurisprudência desta Corte, por ser de natureza preventiva, não se sujeita a prazo decadencial para a sua impetração. Precedentes: REsp 1.108.515/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 25/6/2009; RMS 23.120/ES, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 18/12/2008; AgRg no REsp

1.066.405/CE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 12/2/2009.

2. O Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial representativo de controvérsia (REsp 1.002.932/SP), ratificou orientação no sentido de que o princípio da irretroatividade impõe a aplicação da LC n. 118/05 aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações propostas posteriormente ao referido diploma legal, porquanto é norma referente à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação respectiva. No caso dos autos, considerando que pagamentos indevidos foram efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (9.6.2005), deve ser aplicada a tese dos „cinco mais cinco" para a contagem do lapso prescricional.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1128892 / MT n. 2009/0140556-2 , rel. Ministro Benedito Gonçalves, , DJe 14/10/2010)

---

1 MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. Do Lançamento tributário – Execução e Controle. Dialética. 1999.

2 In "Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário", Editora Saraiva, 1997, p. 207:

3 PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2010.

4 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. Ed. Max Limonad, 2000. p. 169/170.

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
I- moratória;
II- o depósito do seu montante integral;
III- as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
IV- a concessão de medida laminar em mandado de segurança;
V- a concessão de liminar ou tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
VI- o parcelamento;

AUTORAS
Daniella Leticia Broering e Cristina Kaiss

O efeito da suspensão da exigibilidade do crédito tributário é a vedação de cobrança por parte do fisco enquanto o motivo da suspensão existir. O contribuinte conseguirá obter as certidões positivas com efeitos de negativas, não podendo estes débitos suspensos constarem como pendências para estes fins. A suspensão afasta a situação de inadimplência do Contribuinte para todos os fins, sendo defeso ao Fisco incluir o contribuinte no CADIN, propor a execução fiscal entre outros atos executórios.

Pode ocorrer a suspensão do Crédito Tributário ainda não constituído por lançamento, nestes casos, suspende o prazo prescricional.

Existem discussões se pode ocorrer a interrupção do prazo decadencial ou não. Assim, muitas vezes o Fisco efetua o lançamento e imediatamente após este ato, suspende a exigibilidade do débito.

I - Moratória.

Trata-se de dilação do prazo de vencimento do tributo concedido pelo Ente tributante, mediante preenchimento de condições. Em caso de moratória é indispensável que o contribuinte cumpra as obrigações assumidas quando da aceitação da moratória, caso haja descumprimento, a exigibilidade do tributo será retomada e será lícita a cobrança deste. Vide art. 152 do CTN.

Antes da inclusão do parcelamento como modalidade própria de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, através da LC 104/01, já havia o entendimento que o parcelamento era modalidade de moratória, sendo a este aplicável a suspensão da exigibilidade do crédito.

II- o depósito do seu montante integral;

O depósito comumente é realizado perante o Poder Judiciário, através da propositura de ação especifica para discutir o crédito tributário em sua essência.

Todavia, há possibilidade do depósito ser efetuado administrativamente, sendo necessário verificar com o Ente Tributante as regras específicas para sua realização. O risco do depósito administrativo, é que ao final do processo administrativo, o valor total depositado será convertido em renda pelo Fisco, salvo propositura de ação judicial pelo Contribuinte, na qual irá se opor a este fato.

No âmbito federal não há necessidade de efetuar depósito para o reconhecimento de recursos, o mesmo ocorrendo em vários estados brasileiros, mas existem exceções, pelo que se torna necessário verificar a legislação estadual específica.

O depósito do montante integral tem por efeito a vedação de cobrança por parte do Fisco, bem como interrompe a partir de sua realização a fluência de juros e a imposição de multa. Caso o depósito seja parcial, impõe-se ao Fisco a necessidade de efetuar o lançamento da diferença.

Quando o depósito é parcial, os efeitos da suspensão somente se aplica em relação ao valor depositado, podendo haver imposição de multa e juros em relação a parcela não depositada.

O depósito pode ser realizado nos próprios autos da ação principal, não sendo necessária a propositura de uma ação cautelar.

Pode ser realizado a qualquer tempo, se realizado nos 30 dias após a cassação da liminar que suspendia a exigibilidade do crédito tributário, mantém-se os efeitos da suspensão de exigibilidade do tributo.

Súmula 112 do STJ: “O Depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.”

A doutrina defende que a utilização de outras cauções, como carta fiança e seguro-garantia, por interpretação analógica, teriam o condão de efetuar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos mesmos moldes que o depósito judicial. Todavia, ainda há resistência por parte do Fisco em acatar esta tese, sendo, muitas vezes necessário, obter uma decisão judicial para suspender a exigibilidade do débito, nos termos do inc. V, do mesmo artigo, para garantir o contribuinte.
Decisões do STJ sobre o tema:

> *PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE RECURSAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. EFEITO SUSPENSIVO. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS DO ART. 739-A DO CPC. MATÉRIA JULGADA NO RITO DO ART. 543-C DO CPC. REsp 1.272.827-PE.*
> *1. Preliminarmente, a pretensão exclusivamente deduzida para nova análise do mérito da decisão impugnada impõe sejam os presentes embargos declaratórios recebidos sob a forma regimental, em homenagem ao princípio da fungibilidade recursal.*
> *2. O pedido recursal consiste, unicamente, na suspensão da exigibilidade do crédito tributário colimado na Execução Fiscal, sob a alegação de que, por ter apresentado carta de fiança bancária, os efeitos seriam equiparados ao depósito em dinheiro.*
>
> *3. Após oscilações no entendimento, o STJ consolidou jurisprudência de que para atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor deve-se cumprir três requisitos: “apresentação de garantia; verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (fumus boni juris) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação*
> *(periculum in mora)” (REsp 1272827/PE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 31/05/2013, grifos no original).*
>
> *4. No caso concreto, a Corte local, ao não atribuir efeito suspensivo aos embar-*

gos do devedor, concluiu que não estava preenchido a relevância da fundamentação.
5. No mais, é bom que se diga que o STJ, também no rito do repetitivo, já consolidou compreensão no sentido de que a fiança bancária não é equiparável ao depósito integral do débito exequendo para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante a taxatividade do art. 151 do CTN e o teor do Enunciado Sumular n. 112/STJ (REsp 1156668/DF, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 10/12/2010, acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008).

6. Agravo regimental não provido.
(EDcl no ARE sp 173841/ PE
EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2012/0090849-5, Ministro BENEDITO GONÇALVES, T1 - PRIMEIRA TURMA, DJe 14/10/2013)

RECURSO ESPECIAL - AÇÃO DE COMPLEMENTAÇÃO DE AÇÕES -PROCEDÊNCIA - TRÂNSITO EM JULGADO - CUMPRIMENTO DE SENTENÇA - PRELIMINARES SUSCITADAS EM CONTRA-RAZÕES - PREQUESTIONAMENTO DOS DISPOSITIVOS INFRACONSTITUCIONAIS TIDOS POR VIOLADOS - OCORRÊNCIA - DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL - NÃO-DEMONSTRAÇÃO - CONHECIMENTO DO RECURSO EM RELAÇÃO À ALÍNEA "A" DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL - MÉRITO - SUBSTITUIÇÃO DA PENHORA EM DINHEIRO POR CARTA DE FIANÇA - POSSIBILIDADE, EM SITUAÇÕES EXCEPCIONAIS - PRECEDENTES DO STJ - NÃO-OCORRÊNCIA, NA ESPÉCIE - RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO NESTA PARTE.
I - A matéria suscitada no recurso especial foi devidamente prequestionada pelas instâncias ordinárias, sendo desnecessária qualquer manifestação expressa sobre os dispositivos legais invocados, porquanto admite-se o prequestionamento implícito;
II - Constata-se que o alegado dissídio jurisprudencial não foi demonstrado nos moldes legais, devendo o recurso ser conhecido apenas em relação à alínea "a" do permissivo constitucional;
III - A despeito da nova redação do art. 656, § 2º, do Código de Processo Civil, a substituição da garantia em dinheiro por outro bem ou carta de fiança somente deve ser admitida em hipóteses excepcionais e desde que não ocasione prejuízo ao exequente, sem que isso enseje afronta ao princípio da menor onerosidade da execução para o devedor;
IV - Recurso especial parcialmente conhecido e provido nesta parte.
(REsp 1090864 / RS RECURSO ESPECIAL 2008/0210565-4, Ministro MASSAMI UYEDA, T3 - TERCEIRA TURMA, DJe 01/07/2011)

O depósito integral realizado dispensa a necessidade do lançamento. Assim, se é realizado o depósito integral de um tributo ainda não cobrado oficialmente pelo fisco, a partir da data de sua realização, considera-se seu lançamento, não sendo necessária outra atuação do Fisco. Na esfera federal, normalmente o Fisco abre processo administrativo de acompanhamento do processo de discussão do crédito tributário.

O levantamento ou conversão em renda do depósito deve aguardar o transito em julgado da decisão. Todavia, há discussão acerca da possibilidade de levantamento do depósito realizado, quando há o julgamento em segunda instância da matéria, e os recursos especiais interpostos não possuem efeito suspensivo.

Após o encerramento da lide, sendo vencedor o contribuinte, a este é lícito efetuar o levantamento do depósito realizado. O depósito existente não pode ser retido com o intuito de garantir outros dívidas do mesmo contribuinte. Neste sentido:

> *"O depósito inibitório de ação fiscal (CTN, art. 151) deve ser devolvido ao contribuinte em caso de este ser vitorioso na ação a ele relativa. Não é lícito ao Fisco apropriar-se de tal depósito a pretexto de que existem outras dívidas do contribuinte, oriundas de outros tributos. Semelhante apropriação atenta contra a coisa julgada (CPC, Arts. 467 e 468)." (STJ, 1 T. REsp, 297.115/SP, Min. Humberto Gomes de Barros, abr/01).*

AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL GARANTIDA POR MEIO DE DEPÓSITO EM DINHEIRO. COBRANÇA DO TRIBUTO QUESTIONADA EM EMBARGOS À EXECUÇÃO. LEVANTAMENTO OU CONVERSÃO EM RENDA. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DO TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO QUE RECONHEÇA OU AFASTE A LEGITIMIDADE DA EXAÇÃO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 32, §2º, DA LEF. AGRAVO PROVIDO. (Agravo de Instrumente nº 991.228-7. Juiz Subst. em 2º Grau Fernando César Zeni (Cargo Vago Des. Idevan Lopes) Primeira Câmara Cível do TJPR. Data do Julgamento 5/02/2013) (grifou-se)

III- as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Ao apresentar uma impugnação ou interpor recurso em face da pretensão do Fisco em um auto de infração, ao contribuinte é assegurado o direito a suspensão da exigibilidade do crédito. Aplicando-se a suspensão em todas as esferas administrativas.

O processo administrativo federal regulamenta-se pelo Decreto 70.235/72 e pela Lei 9784/99, aplicando-se este Decreto a todos os processos administrativos federais, inclusive previdenciários. Existem alguns procedimentos administrativos que são regulamentados

por legislação específica, por entender a Receita Federal que não se trata de um contencioso oriundo por auto de infração, é o que ocorre com as manifestações de inconformidade, recursos apresentados pelo contribuinte, em razão de indeferimento de compensações efetuadas. A manifestação de inconformidade regulamenta-se pela IN 1300/2012.

Em caso de compensações não declaradas, o entendimento da jurisprudência administrativa, é que ao interpor defesa ou recurso, estes não teriam o efeito suspensivo previsto neste inciso do artigo 151 do CTN, baseando-se para tanto no §13 do artigo 74 da Lei 9430/96. Considera-se não declaradas as compensações efetuadas pelo Contribuinte desafiando as regras ditadas pelo Fisco, entre estas, encontram-se as compensações com créditos de terceiros, compensações decorrentes de decisões não transitadas em julgado.

No âmbito estadual, cada estado possui regras específicas para regulamentar seu processo administrativo, no PR regulamenta-se pela Lei 11580/2009.

IV- a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

O mandado de segurança é comumente utilizado na área tributária, podendo atacar lançamento ilegal já realizado, ou ainda na forma preventiva, para obstar o lançamento, insurgir-se contra uma compensação não homologada, ou, para provocar a posição do fisco diante de um pedido administrativo realizado e não apreciado.

A autoridade coatora dependerá de qual fase o processo administrativo se encontra, se em fiscalização (SRF), julgamento (DRJ) ou inscrição em dívida (PGFN).

O periculum in mora normalmente é evidenciado pela eminente possibilidade de cobrança do crédito tributário pelo Fisco, impossibilitando a emissão de Certidões Negativas, bem como, possibilitando a inscrição no CADIN do contribuinte. Além é claro das crescentes utilizações de penhoras on line, com bloqueios de contas do contribuinte e de seus administradores.

Ao obter uma medida liminar em mandado de segurança, o contribuinte, por sua conta e risco, poderá se utilizar de seus efeitos, devido a precariedade desta decisão. Todavia, se houver a cassação desta decisão em qualquer instância, o contribuinte terá o prazo de 30 dias para efetuar o recolhimento do tributo discutido, sem a aplicação de multa. (v. Art. 63, §2 da Lei 9430/96). A cassação da liminar ou decisão definitiva contrária aos interesses do contribuinte, terá seus efeitos ex tunc tornando o tributo exigível conforme o era antes da sua exação. Todavia, há algumas decisões favoráveis por entender que os juros não seriam também aplicáveis no período de vigência da liminar.

V- a concessão de liminar ou tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

Inciso inserido pela LC 104/01, com o intuito de igualar aos efeitos da decisão do mandado de segurança do inciso anterior, às demais decisões judiciais efetuadas de forma antecipada ao julgamento do mérito.

Estas decisões podem ser exaradas pelo Poder Judiciário sem a apresentação de caução pelo contribuinte, tendo em vista que devem estar fundamentadas em razões de fato e de direito contundentes. Todavia, é usual que os Magistrados exijam caução, com a finalidade de resguardar os interesses do Fisco durante o andamento do processo.
Os efeitos da cassação da liminar e do julgamento contrário aos interesses do contribuinte são similares aos do mandado de segurança.

VI- o parcelamento

Apesar de possuir inciso próprio desde a alteração legislativa, este possui os mesmos efeitos daquela. Havendo necessidade de cumprimento das regras impostas pelo Fisco para que o parcelamento tenha validade.

Com os vários parcelamentos federais editados nos últimos anos, muitas discussões existem no judiciário acerca da exclusão do contribuinte destes programas.

Em geral, ao ser excluído do programa, a dívida passa a ser exigível pelo valor originário, descontando-se as parcelas efetivamente pagas pelo contribuinte, excluindo-se os descontos concedidos, os quais, são em regra, extremamente vantajosos aos contribuintes.

O descumprimento de obrigações acessórias ao parcelamento são grandes causas de exclusão dos contribuintes destes programas. Havendo necessidade de interposição de medidas judiciais para garantir o reenquadramento do contribuinte ou a aplicação dos benefícios do programa ao contribuinte.

Parágrafo único: O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito esteja suspenso. ou dela, conseqüentes.

As obrigações acessórias decorrentes dos tributos com exigibilidade suspensas devem ser cumpridas.

Art. 152. A moratória somente pode ser concedida:
I - em caráter geral:
a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;

b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;
II - em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.
Parágrafo único. A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

AUTOR
Marcelo de Lima Castro Diniz & Juliana Gil Esteves

Conceito: No direito tributário, a moratória consiste na ampliação do prazo para cumprimento da obrigação tributária. Poderá ser concedida tanto antes, quanto depois, do vencimento da obrigação. Em ambos os casos, o prazo para cumprimento da obrigação é postergado, afastando a ocorrência do fato mora e, portanto, o surgimento de encargos moratórios (juros e multa de mora). Até o advento da LC 104/2001, o parcelamento era considerado uma modalidade de moratória, quando, então, passaram a ser tratados separadamente, não obstante as semelhanças terem sido mantidas. Ambos têm em comum tratarem-se de benefício fiscal, mas se diferenciam à medida que na moratória não são devidos encargos moratórios, contrariamente do que ocorre no parcelamento, como regra geral (artigo 155-A, § 1º, do CTN). Face a estrita vinculação do direito tributário ao Princípio da Legalidade, a moratória emana da lei, e não do sujeito ativo da obrigação tributária. Ainda que concedida em caráter individual, deve ser autorizada por lei, que irá fixar as condições e limites para tanto. Por se tratar de um benefício fiscal, além de consubstanciar hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, I, do CTN) dispensa-se à moratória o regime interpretativo literal previsto pelo artigo 111, I, do CTN. A moratória não implica a alteração do prazo de vencimento da obrigação tributária. Concedido o benefício, o vencimento opera conforme prescrições legais, mas o contribuinte fica legalmente autorizado a efetuar o pagamento em momento posterior. No ínterim, o crédito inexigível, tanto que não há incidência de juros e multas de mora. Em ocorrendo a mera alteração do prazo do vencimento da obrigação tributária, não há necessidade de lei, bastando decreto do Poder Executivo. A jurisprudência do STF direciona-se no sentido de que a definição da data de vencimento da obrigação tributária pode ser veiculada por instrumento normativo

secundário, não constituindo, portanto, matéria sob a reserva da lei[1].

Função e finalidade: Em decorrência da natureza de benefício fiscal, é preciso compreender a moratória para além do seu caráter estrutural. Alguns papéis são desempenhados pela moratória. O primeiro deles é promover a suspensão da exigibilidade do crédito tributário entre o intervalo de tempo do vencimento da obrigação e o novo prazo estipulado pela lei concessiva da moratória, e com isso evitar a incidência de juros e multas. Do ponto de vista dos entes tributantes, a moratória constitui importante instrumento para o atendimento de demandas sociais, políticas e econômicas que justifiquem a concessão de tal benefício fiscal. Desempenha ainda o papel de permitir ao sujeito passivo da obrigação tributária que cumpra a obrigação dispondo de maior prazo. Mediante a concessão de moratória, a lei tributária almeja alcançar outros fins além de apenas arrecadar. O interesse da arrecadação tributária não é descartado, mas também não é priorizado. Conforme as circunstâncias determinantes da concessão de moratória, a arrecadação tributária também pode ser beneficiada, na medida em que o devedor disporá de mais tempo para o cumprimento voluntário da obrigação tributária, afastando o risco da inadimplência. Já o sujeito passivo é o primordial destinatário da moratória tributária. Em geral, a moratória compõe programas de incentivos fiscais condicionados, onde o contribuinte, cumpridos determinados requisitos previstos em lei e atrelados a políticas governamentais (v.g. gerar certo número de novos postos de trabalho, aumentar sua capacidade produtiva ou parque industrial, dentre outros), passa a gozar do direito de recolher o tributo em momento posterior. Ainda, a concessão de moratória também pode guardar relação com a pessoa do contribuinte, tais como grave crise econômica, conjuntural, desastres naturais etc. A moratória, portanto, está vinculada à realização de fins extrafiscais, conectados com o ente tributante ou com a pessoa do contribuinte (dignidade da pessoa humana, redução de desigualdades, valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, função social da propriedade e da empresa etc.). Caberá ao Poder Judiciário, diante dos casos concretos, conciliar o regime de interpretação literal previsto para a matéria com os fins visados pelo benefício fiscal.

Competência: A pessoa política dotada de competência para instituir o tributo também disporá de competência para concessão de moratória. O artigo 152, I, b, estabelece que a concessão de moratória de tributos federais e obrigações de direito privado implica a concessão de moratória de tributos estaduais, distritais e municipais. O dispositivo em questão almeja a uniformidade e a unidade de tratamento de determinadas matérias no âmbito nacional. Presente determinada conjuntura nacional que justifique a concessão de moratória, não faz sentido que esta se circunscreva aos tributos federais. Em que pesem tais considerações, o dispositivo conflita com a regra de igualdade entre as pessoas políticas e significa invasão da competência de Estados, DF e Municípios[2]. Sendo inconstitucionais as isenções heterônomas por violação ao artigo 151, III, da CF/88[3] , também são inconstitucionais as moratórias heterônomas.

Moratória geral e individual: A moratória tributária se classifica em geral ou individual. Moratória geral é aquela concedida pela pessoa política dotada de competência tributária, sem necessidade de decisão administrativa à vista de requerimento do interessado. Na moratória geral, são veiculadas normas gerais e abstratas que prescindem de concretização mediante requerimento com o qual o interessado demonstre e comprove o preenchimento dos requisitos para fruição. Isso não significa que a lei concessiva de moratória geral também não possa exigir a formalização da concessão do benefício. A moratória individual também depende de lei, mas vai além, pois exige requerimento do interessado e decisão administrativa.

Moratória ampla e restrita: A moratória tributária também se classifica em ampla e restrita. Moratória ampla é aquela que não circunscreve determinada área do território da entidade tributante ou define determinada classe ou categoria de sujeitos passivos. Se a lei federal conceder moratória tributária para determinada região do país (p.ex., Estado do Paraná ou região sul do Brasil), classe ou categoria de sujeitos passivos (p. ex., advogados, microempresários, exportadores de algodão), então se instituiu moratória restrita. Já a moratória ampla não apresenta predicados restritivos.

Art. 153. A lei que conceda moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos:
I - o prazo de duração do favor;
II - as condições da concessão do favor em caráter individual;
III - sendo caso:
a) os tributos a que se aplica;
b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual;
c) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual.

AUTORES

Marcelo de Lima Castro Diniz e Juliana Gil Esteves

O artigo 153 do CTN veicula típicas normas gerais de direito tributário ao estipular os elementos mínimos que deverão ser prescritos pela lei do ente tributante que conceder

moratória. A lei concessiva da moratória poderá estabelecer os requisitos conforme as circunstâncias que justificam o benefício, mas os requisitos mínimos estipulados pelo CTN deverão ser observados. A lei que conceder moratória deverá estabelecer o prazo dentro do qual o sujeito passivo poderá usufruir o benefício, além de identificar os tributos abrangidos pelo benefício. Em se tratando de moratória individual, o CTN exige o estabelecimento das condições da concessão do favor, isto é, os sujeitos passivos beneficiados, as circunstâncias determinantes do benefício, os deveres que deverão ser satisfeitos, dentre outros, bem como faculta ao ente tributante tanto a exigência de garantia[1], quanto a criação de moratória parcelada.

---

1 A exigência de garantias para a fruição da moratória apenas poderá ser efetuada na moratória individual, não se aplicando, pois, à moratória geral.

Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.
Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

AUTORES
Marcelo de Lima Castro Diniz e Juliana Gil Esteves

Porém, o crédito ainda não se encontra "definitivamente" constituído, isto é, ainda não ocorreu a notificação acerca da constituição de um crédito tributário líquido, certo e exigível. Dolo, fraude ou simulação: De acordo com o parágrafo único, a moratória "não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele", o que significa dizer que, como regra geral, a moratória não poderá ser concedida – ou, caso concedida, deverá ser cassada – quando o contribuinte houver agido com dolo, fraude ou simulação. Com o auxílio do direito tributário sancionador, é possível diferenciar as infrações à legislação tributária. Quando a infração à legislação tributária decorrer meramente do fato "mora", isto é, do mero inadimplemento da obrigação tributária, incide multa moratória. Já quando a infração for apurada em procedimento de lançamento de ofício (artigos 142 e 149 do CTN), incide multa punitiva, que poderá ser agravada quando se apurar que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação[1]. Por

fim, a disposição do parágrafo único deve ser compreendida à luz do que estabelece o caput, de sorte que apenas incidirá a vedação de concessão de moratória em casos de dolo, fraude ou simulação, caso a lei concessiva do benefício for omissa. Não se trata, portanto, de norma geral cogente, pois a lei do ente tributante poderá conceder o benefício ainda que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação.

---

1 Lei 9.430/96. Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. § 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. § 2o Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: I - prestar esclarecimentos; II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. § 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. § 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal. § 5o Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária.

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;
II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.
Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

AUTORA
Daniella Leticia Broering e Cristina Kaiss

Direito adquirido: As disposições do artigo 155 do CTN aplicam-se especificamente à moratória individual e subsidiariamente à moratória geral. A primeira regra veiculada pelo artigo 155 do CTN estabelece que a concessão de moratória individual não gera direito adquirido ao contribuinte (artigo 5º, XXXVI, da CF/88). Portanto, o direito à moratória surge e está vinculado à lei instituidora, extinguindo-se com a revogação da lei. De igual forma, o gozo do benefício não gera direito adquirido na hipótese de o contribuinte deixar de preencher os requisitos legais. Como dito anteriormente, a moratória está sujeita à legalidade tributária, de sorte que a ausência de lei, ou a não subsunção do caso concreto à norma, inviabilizam a obtenção do benefício fiscal.

Cassação: A moratória deverá ser cassada sempre que se identificar o não preenchimento dos requisitos legais. O CTN estatui a "revogação" de oficio da moratória "sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor". Não se trata propriamente de "revogação", uma vez que a concessão de moratória não se enquadra na classe dos atos administrativos discricionários. Deve-se compreender que o dispositivo refere-se à "anulação" da moratória ilegalmente concedida. O vício da ilegalidade gera a anulação do ato administrativo, conforme antigo entendimento do STF[1], referendado pelo atual artigo 53 da Lei 9.784/99[2] . Ainda na Lei 9.784/99, que consagra dentre outros o primado da juridicidade no âmbito da Administração Pública (não apenas legalidade), dispõe no artigo 55 que, se o defeito do ato administrativo for sanável, não gerar lesão ao interesse público e não acarretar prejuízo a terceiros, a Administração Pública poderá convalidá-lo.

Multas e juros: Em decorrência da cassação da moratória, o crédito tributário se tornará imediatamente exigível, com a inclusão de juros. Ainda, "nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele", haverá a inclusão também penalidade cabível. Tais regras inspiram-se nos princípios da boa-fé, moralidade e igualdade. Vale

acrescentar que o artigo 153 do CTN é um dos dispositivos utilizados como base para o princípio que protege o contribuinte que age de boa-fé – e, por isso, não pode ser sancionado – e sanciona o contribuinte que age de má-fé. A diversidade das condutas demanda tratamento jurídico diferenciado, podendo-se deduzir que sempre que o contribuinte agir de boa-fé – ainda que em violação ao direito – as consequências deverão ser diferentes e minoradas em relação às situações nas quais age de má-fé.

Prescrição: Cassada a moratória ilegalmente concedida em decorrência de dolo, fraude ou simulação perpetrado pelo contribuinte, fica excluído para fins de cômputo do prazo de prescrição “o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação”. Observe-se que a cassação da moratória por vício de ilegalidade geraria, em princípio, efeitos ex tunc, restaurando-se retroativamente a exigibilidade do crédito tributário. No entanto, a exclusão do tempo em que vigorou a moratória ilegalmente concedida impede que o contribuinte de má-fé possa aproveitar-se da própria torpeza, afirmando-se, uma vez mais, os primados da boa-fé, moralidade e igualdade. Já nas situações em que a moratória é ilegalmente concedida sem má-fé do contribuinte, a cassação apenas será viável se o crédito tributário não estiver extinto pela prescrição (artigo 174 do CTN). A Lei 9.784/99 contém disposição que se alinha às referidas disposições do CTN, de sorte a preservar os atos práticos com boa-fé e prestigiar a segurança jurídica. Conforme o artigo 54: “o direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé”.

---

[1] STF. Súmula 346: A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.
STF. Súmula 473: A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

[2] Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.
§ 1o Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.
§ 2o Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposi-

ções desta Lei, relativas à moratória.
§ 3o Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.
§ 4o A inexistência da lei específica a que se refere o § 3o deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica.

AUTORA
Daniella Leticia Broering e Cristina Kaiss

Parcelamento e moratória: Originariamente, o CTN não contemplava o parcelamento como modalidade autônoma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Isso, contudo, nunca foi óbice para que os entes tributantes utilizassem o parcelamento como instrumento de benefício fiscal, uma vez que se entendia que o parcelamento era uma forma de moratória. Com o advento da LC 104/2001, o parcelamento desprendeu-se da moratória, alçando a categoria de modalidade autônoma de suspensão da exigibilidade do crédito, conforme evidenciam as disposições dos artigos 151, VI e 155-A do CTN. Conquanto o parcelamento tenha configuração jurídica autônoma, as disposições sobre moratória aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento (artigo 155-A, § 2º, do CTN), motivo pelo qual os comentários aos artigos 152, 153, 154 e 155 valem tanto para a moratória, quanto para o parcelamento.

Conceito: O parcelamento constitui modalidade autônoma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que se caracteriza pelo fracionamento no tempo do crédito tributário, conforme dispuser a lei. O parcelamento se sujeita ao regime jurídico da legalidade e à interpretação literal (artigo 111, I, do CTN). Tais características são robustecidas pela exigência de lei específica para definição da forma e condições do parcelamento (artigo 155-A, caput, do CTN). Assim, o parcelamento deverá ser instituído mediante lei específica[1] e suas regras deverão se compreendidas de modo estrito[2].

Sujeição à "legalidade específica": A legalidade específica que marca o parcelamento implica algumas considerações práticas. A primeira delas é de que o contribuinte não tem direito subjetivo ao parcelamento tributário exclusivamente com base em disposições do CTN, Constituição Federal ou mediante a conjunção de disposições contidas em leis ordinárias que versem o tema parcelamento; é preciso lei específica, sem a qual falta base normativa hábil para o contribuinte reivindicar o benefício. É igualmente avesso ao parcelamento tributário o regime da discricionariedade, de sorte que os atos de regulamentação,

concessão e exclusão são atos administrativos plenamente vinculados à lei (artigo 3º do CTN). De outro lado, é ilegal e inconstitucional a imposição de condições ou exigências mediante instrumento normativo secundário, tal como instrução normativa, decreto, portaria. etc.[3].

Função, finalidade e regime interpretativo: O fato de o parcelamento, assim como a moratória, sujeitarem-se ao regime da interpretação restritiva ou "literal" não conduz à ilação de que é vedada a compreensão das disposições normativas sobre a matéria segundo sua função e finalidade. A interpretação restritiva impede, como regra geral, a interpretação extensiva e analógica. As disposições normativas sobre parcelamento e moratória devem ser compreendidas restritivamente por consubstanciarem regras de exceção. No entanto, é plenamente admissível a utilização dos métodos e tipos de interpretação tradicionalmente admitidos pelo direito (sistemático, histórico, axiológico, etc.). Com a concessão de parcelamento tributário, a lei almeja alcançar outros fins além de apenas arrecadar. Por tudo isso, o parcelamento, embora sujeito ao regime da interpretação restritiva, haverá de ser compreendido segundo sua função e finalidade. Nesse sentido, o STJ tem reconhecido "a viabilidade de incidir os princípios da razoabilidade e proporcionalidade no âmbito dos parcelamentos tributários, quando tal procedência visa evitar práticas contrárias à própria teleologia da norma instituidora do benefício fiscal, mormente se verificada a boa-fé do contribuinte e a ausência de prejuízo do Erário"[4] . Uma das funções do parcelamento é conferir ao contribuinte o direito de adimplir a obrigação tributária ao longo do tempo e de modo fracionado. Para o contribuinte o parcelamento significa mais prazo para cumprir a obrigação tributária. Já para o Fisco o parcelamento deve lhe assegurar o direito à satisfação do crédito tributário dentro do prazo e das condições definidas pela lei. Logo, o fator tempo é essencial ao parcelamento, no sentido de dilatar o prazo para cumprimento da obrigação tributária, mediante a divisão em prestações, conforme dispuser a lei. Evidente que se a lei não estabelecer um prazo determinado para o cumprimento da obrigação tributária parcelada, o parcelamento durará o tempo suficiente para a extinção do crédito tributário. Tal ocorre nas situações em que a lei estabelece, por exemplo, a possibilidade de pagamento das prestações do parcelamento com base em percentual incidente sobre sua receita, sem fixação de um prazo determinado[5]. O parcelamento também cumpre a função de assegurar o direito à regularidade fiscal, permitindo ao contribuinte obter certidão positiva com efeitos de certidão negativa e com isso participar de licitações públicas, efetuar contratações com o Poder Público, além de receber benefícios, incentivos fiscais e creditícios (artigo 206 do CTN). Como mencionado anteriormente, o parcelamento, na condição de benefício fiscal, tem inegável finalidade extrafiscal. Logo, visa a realizar outros interesses além do interesse da arrecadação tributária. Decorre que a interpretação e a aplicação das regras jurídicas sobre parcelamento tributário, conquanto sujeito ao regime da interpretação restritiva (artigo 111, I, do CTN), devem primar pela realização dos fins que lhe subjazem. Ultimamente tem-se observado a utilização do parcelamento com escopo primordialmente fiscal. A instituição de Programas de Recuperação Fiscal tem permitido

ao Fisco a recuperação de créditos tributários e, por decorrência, o cumprimento de metas fiscais e orçamentárias. Embora censurável a utilização do parcelamento para "cobrir déficits orçamentários" (desvio de finalidade), ainda assim é possível vislumbrar-se o escopo extrafiscal, visto que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo período de duração do parcelamento significa mais prazo para o cumprimento da obrigação tributária – portanto, um benefício –, além da regularidade fiscal assegurada ao contribuinte.
Juros e multas: Estatui o § 1º que "salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas." A "exclusão" de multas e juros do parcelamento não se presume, é preciso disposição legal expressa. De fato, não é próprio que a concessão de parcelamento pudesse gerar a exclusão por arrastamento de juros e multas. De acordo com o CTN, a exclusão de juros tem natureza de remissão, que é hipótese de extinção do crédito tributário (artigos 156, IV e 172 do CTN). Já a exclusão de multas tem natureza jurídica de anistia (artigos 175, II, 180-182 do CTN). Tanto a remissão quanto a anistia submetem-se ao regime da legalidade tributária. A respeito da incidência do benefício da denúncia espontânea ao parcelamento tributário, a Súmula 208 do Tribunal Federal de Recursos estabelecia que "a simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea". O parágrafo único do artigo 138 do CTN exclui o direito à denúncia espontânea após a instauração de qualquer procedimento administrativo tendente a apurar a infração à legislação tributária. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a Súmula 360 do STJ estatui que "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo." Diante disso, fica comprometida a conciliação do instituto da denúncia espontânea com o parcelamento tributário, exceto se a lei que instituir o benefício expressamente excluir a multa, com fundamento no artigo 155-A, § 1º, do CTN.

Recuperação judicial: Estipula o § 3º que "lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial". Referida disposição foi inserida no CTN pela LC 118/2005 para adaptar o direito tributário às disposições do novo sistema de insolvências definido pela Lei 11.101/05. Conforme estabelece o artigo 47 da Lei 11.101/05, "A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica". Enquanto não sobrevier lei específica, o § 4º prescreve que se aplicam as "leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica". Assim, o contribuinte em recuperação judicial faz jus ao parcelamento conforme as leis gerais federais, estaduais, distritais e municipais, caso não haja lei específica. Além disso, o prazo do parcelamento estadual, distrital e municipal não poderá ser inferior àquele definido pela lei federal. Os §§ 3º e 4º do artigo 155-A do CTN deverão se compreendidos em conjunto com a disposição do artigo 191-A do CTN, segundo a qual "a concessão de

recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei". Vale dizer, a concessão de recuperação judicial está condicionada à apresentação de certidão de regularidade fiscal, seja a certidão negativa, seja a certidão positiva com efeitos de certidão negativa (artigos 205 e 206 do CTN). De fato, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário assegura ao contribuinte o direito à regularidade fiscal (artigos 151 e 206 do CTN), preenchendo-se, pois, o requisito para a recuperação judicial. É duvidosa a constitucionalidade do artigo 191-A do CTN, por consubstanciar sanção política e excessivo privilégio do crédito tributário. De qualquer modo, o STJ[6] tem afastado a exigência de regularidade fiscal para concessão de recuperação judicial, com fundamento no artigo 47 da Lei 11.101/05.

Confissão: O parcelamento do crédito tributário pressupõe a definição de uma obrigação tributária líquida, certa e exigível. Por isso, as leis que concedem parcelamento exigem, como regra geral, a confissão das dívidas para estabilizar a relação jurídica tributária e permitir a aplicação das regras do parcelamento. Quando ainda não constituído o crédito tributário, a confissão para adesão ao parcelamento tributário exerce o papel de instrumento constituidor do crédito tributário, similar ao lançamento por homologação previsto pelo artigo 150, § 4º, do CTN. A exigência de confissão não configura, por si só, uma ilegalidade ou inconstitucionalidade. Diferente, contudo, é a confissão irrevogável e irretratável. No direito privado, as relações jurídicas originam-se prioritariamente da manifestação de vontade dos sujeitos de direito. Por isso, as partes podem manifestar sua vontade de modo irrevogável e irretratável, de modo a gerar efeitos jurídicos válidos. Já no direito tributário, a relação jurídica tributária não se origina da manifestação de vontade do contribuinte ou do Fisco. A obrigação tributária tem origem na lei (artigos 3º e 97 do CTN e 150, I, da CF/88).

Assim, são inválidas e ineficazes as cláusulas de irrevogabilidade e irretratabilidade previstas em leis concessivas de parcelamento tributário. Mera manifestação de vontade não tem o condão de convalidar obrigação vinculada que não observou as prescrições legais. Renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação e desistência de ações judiciais: Tem-se observado nas leis concessivas de parcelamento tributário, como condição para a fruição do benefício, a exigência de que o contribuinte renuncie ao direito sobre o qual se funda a ação, além da desistência de ações judiciais. Além de confessar o débito, o contribuinte deve renunciar ao direito sobre o qual se funda a ação e desistir das ações judiciais propostas com o escopo de contestar o crédito tributário, extinguindo-se o processo com resolução do mérito, ex vi do artigo 269, V, do CPC. A exigência de renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação afigura-se inconstitucional, por violar o devido processo legal e o acesso à justiça[7]. É inconstitucional a exigência de renúncia a direito fundamental para condição para fruição de benefício fiscal[8].

Parcelamento e Processo Administrativo Tributário: A desistência de impugnações e recursos administrativos, como condição para adesão a parcelamentos tributários, deve ser

compreendida à luz do artigo 151 do CTN e regras processuais administrativas. De acordo com o artigo 151, III, do CTN, as reclamações e recursos administrativos, nos termos das leis processuais administrativas, geram a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. O parcelamento gera idêntico efeito, isto é, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, IV, do CTN). Assim, é lógica e juridicamente impossível que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorra simultaneamente de dois fatos jurídicos antagônicos. O que ocorre, então, quando um contribuinte promove o parcelamento de crédito tributário objeto de processo administrativo, é que a causa suspensiva superveniente sobrepõe-se à anterior, levando à extinção do processo administrativo. Haverá, pois, desistência tácita do processo administrativo – o objeto do processo ficará prejudicado, ex vi do artigo 52 da Lei 9.784/99[9] –, na medida em que o parcelamento configura ato que contraria a instauração da fase litigiosa do procedimento desencadeada pelo oferecimento de impugnação ou recurso voluntário.[10] Também se aplica, por analogia, a disposição do parágrafo único do artigo 38 da LEF[11] . Não se vislumbra violação a qualquer direito fundamental do contribuinte, pois lhe é facultado contestar judicialmente o crédito tributário objeto de parcelamento por força dos primados da legalidade e acesso à justiça. Embora seja certo que o parcelamento posterior conduz à extinção do processo administrativo instaurado pelo contribuinte para contestar o crédito tributário, entende-se que é inconstitucional e ilegal a exclusão de parcelamento motivada pelo não cumprimento do dever de desistência expressa de impugnações e recursos administrativos, por consubstanciar medida desproporcional e não razoável[12] . Trata se de exigência despida de racionalidade e por isso atentatória do primado do devido processo legal. O parcelamento gera, pela sua simples concessão, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, por conseguinte, a extinção do processo administrativo, não fazendo sentido que o contribuinte tenha o ônus de desistir expressamente de impugnações e recursos administrativos e ainda seja sancionado no caso de não fazê-lo.

Revisão administrativa do crédito tributário parcelado: A superveniente adesão a parcelamento tributário gera a extinção do processo administrativo instaurado pelo contribuinte com o escopo de contestar o crédito tributário. Contudo, isso não impede que o contribuinte, posteriormente à adesão ao parcelamento, requeira à Administração Pública a revisão do crédito tributário fundado em erro de fato ou de direito[13], face à natureza ex lege da obrigação tributária (artigos 3º, 97, 113, § 1º, do CTN e 150, I, da CF/88). Vale citar a disposição do artigo 53 da Lei 9.784/99, segundo a qual “a Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos”.

Contestação judicial do crédito tributário parcelado: Predomina atualmente no STJ o entendimento de que o contribuinte, depois de confessar e parcelar o crédito tributário, dispõe do direito de contestar judicialmente o crédito tributário. A título de exemplo, no Recurso Especial 1.133.027, julgado com base no artigo 543-C, § 1º, do CPC, restou decidido que “a confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que

se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, como na situação presente, a matéria de fato constante da confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude)". Verificado erro de fato ou erro de direito no crédito tributário parcelado, é viável a contestação judicial posterior, com a ressalva de que o ônus da prova no tocante ao erro de fato é do contribuinte14. A confissão do crédito tributário efetuada pelo contribuinte como condição para o parcelamento, conquanto possa ser invalidada judicialmente, gera a inversão do ônus da prova, competindo ao contribuinte comprovar o erro de fato que alega.

Parcelamento e novação: De acordo com o artigo 360 do Código Civil, ocorre novação quando o devedor contrai com o credor nova dívida para extinguir e substituir a anterior; quando novo devedor sucede ao antigo, ficando este quite com o credor; e quando, em virtude de obrigação nova, outro credor é substituído ao antigo, ficando o devedor quite com este. "Não havendo ânimo de novar, expresso ou tácito mas inequívoco, a segunda obrigação confirma simplesmente a primeira", conforme dispõe o artigo 361 do Código Civil. No direito tributário, todavia, não há regra que disponha sobre a novação, não obstante o Código Tributário Nacional estabeleça as causas de suspensão, "exclusão" e extinção do crédito tributário, circunstância esta que ensejou inúmeras discussões judiciais acerca da caracterização do parcelamento tributário como espécie de novação. O STF[15] já decidiu que a "adesão ao Programa de Recuperação Fiscal – Refis não implica a novação, ou seja, a extinção da obrigação, mas mero parcelamento". De fato, o parcelamento tributário não caracteriza novação, ainda que a lei tributária venha a conceder outros benefícios tributários, além do próprio parcelamento. A obrigação tributária permanece sendo a mesma de antes do parcelamento. Com a ocorrência do fato gerador (artigo 113, § 1º, do CTN) e a constituição do crédito tributário pelo lançamento (artigo 142 do CTN) define-se uma obrigação tributária líquida, certa e exigível, que não modificará sua natureza à mercê da celebração de parcelamento tributário, conforme prescreve o artigo 140 do CTN.[16]

Parcelamento e transação: O CTN qualifica a transação como hipótese de extinção do crédito tributário. Segundo o artigo 171, "A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário". Caberá à lei indicar "a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso", estatui o parágrafo único. A transação pressupõe concessões mútuas e o escopo de encerrar litígio, visando à extinção do crédito tributário. Embora o CTN qualifique a transação como forma de extinção do crédito tributário, é o pagamento efetuado pelo contribuinte que o extinguirá[17]. Tanto na doutrina[18], quanto na jurisprudência[19], encontram-se associações entre parcelamento e transação, mormente quando a lei concessiva do bene-

fício condiciona a fruição à desistência de ações judiciais, renúncia a direitos, etc. O estabelecimento de condições para fruição de parcelamento tributário encontra fundamento de validade no artigo 153 do CTN, não se podendo atribuí-las a característica de “concessões mútuas” para fins de transação tributária. O parcelamento é instituto autônomo em relação à transação, sendo equivocado, por conseguinte, tomá-lo como “concessão mútua” para os fins do artigo 171 do CTN. Ademais, a transação exige necessariamente um litígio que se quer terminar, o pagamento do crédito tributário e a designação de autoridade competente para autorizar a transação caso a caso, características essas inconfundíveis com as que marcam o parcelamento.

Honorários advocatícios: A não caracterização do parcelamento como novação ou transação compromete a incidência do § 2º do artigo 26 do CPC, pelo qual “Havendo transação e nada tendo as partes disposto quanto às despesas, estas serão divididas igualmente”. A lei concessiva do parcelamento poderá estipular as regras referentes aos honorários advocatícios de sucumbência decorrentes de execuções fiscais, além de ações propostas pelo próprio contribuinte. Ausente disposição expressa na lei tributária aplicam-se as disposições do CPC. Logo, “se o processo terminar por desistência ou reconhecimento do pedido, as despesas e os honorários serão pagos pela parte que desistiu ou reconheceu”, conforme estabelece o artigo 26 do CPC.

Imputação em pagamento: Durante o parcelamento, os pagamentos realizados pelo contribuinte deverão ser imputados em pagamento, de sorte a extinguir créditos tributários e execuções fiscais (se existentes), de acordo com a regra veiculada pelo artigo 163 do CTN, segundo a qual, “existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas”. Embora a exigibilidade do crédito tributário permaneça suspensa durante o parcelamento, cada pagamento efetuado pelo contribuinte deverá ser imputado imediatamente, de sorte a extinguir o crédito tributário. Conforme estabelece o artigo 158 do CTN, “O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento quando parcial, das prestações em que se decomponha e quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos”. Em razão do direito tributário brasileiro repelir a “presunção de pagamento”, o contribuinte tem direito à imputação de cada pagamento efetuado na constância do parcelamento, embora suspensa a exigibilidade do crédito tributário. A extinção de créditos tributários parcelados durante o parcelamento tem importantes consequências práticas, especialmente a extinção de débitos, execuções fiscais e, por consequência, a liberação de garantias, distribuição de dividendos, além dos efeitos nas demonstrações financeiras das empresas.

Parcelamento e isonomia: A concessão de parcelamento a determinada classe de contri-

buintes, com exclusão de outras, desafia o primado da isonomia geral[20] e da isonomia tributária[21]. Ainda que as circunstâncias de fato possam denotar que não há motivo plausível para exclusão de determinada classe de contribuinte de um parcelamento tributário, a jurisprudência tem sido contrária à pretensão de extensão do benefício a pessoas ou situações não expressamente tipificadas pela lei, especialmente com base no fundamento da interpretação restritiva (artigo 111 do CTN), da impossibilidade de extensão pelo Poder Judiciário de benefício fiscal sem que haja previsão legal específica e da inadmissibilidade de atuação do Poder Judiciário como "legislador positivo". Nesse sentido, se o parcelamento beneficia apenas pessoas jurídicas, pessoas físicas não fazem jus ao benefício; se o parcelamento beneficia apenas empresas que não são optantes do regime do SIMPLES, então tais empresas não têm direito de invocar o benefício[22] ; se o parcelamento beneficia empresas públicas, empresas privadas não podem optar; se o parcelamento abrange determinados tributos, os tributos não mencionados pela lei não poderão ser parcelados e assim por diante. O artigo 152, parágrafo único, do CTN – aplicável ao parcelamento –, prescreve que "a lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos".

Exclusão e notificação: Examinando a Lei 9.964/00, que instituiu parcelamento de débitos tributários federais conhecido por REFIS, o STJ considerou válida a exclusão do contribuinte mediante publicação no Diário Oficial ou pela internet, face à existência de disposição legal específica sobre o tema. A matéria inclusive foi objeto da Súmula 355: „É válida a notificação do ato de exclusão do Programa de Recuperação Fiscal do Refis pelo Diário Oficial ou pela internet". A despeito deste posicionamento do STJ, deve prevalecer a regra veiculada pelo artigo 26 da Lei 9.784/99[23] . A publicação em Diário Oficial ou pela internet não é capaz de assegurar a "certeza da ciência do interessado". Portanto, como regra geral, a comunicação deverá ser pessoal ou pela via postal, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

Inadimplência e "ineficácia do parcelamento": O parcelamento deve assegurar ao Fisco a percepção do crédito tributário, dentro do prazo fixado pela lei concessiva do benefício. A "ineficácia do parcelamento" tem sido equiparada à "impossibilidade de adimplência" e à inadimplência, as quais, como regra, geram a cassação do benefício. Entende-se por "ineficácia do parcelamento" a situação em que o valor da prestação paga pelo devedor em relação ao montante total do crédito tributário revela-se claramente "insuficiente para quitar até mesmo os encargos mensais do débito, de modo que o valor devido tende a aumentar com o tempo, não havendo previsão para a sua quitação". Interessante destacar que, ao julgar o REsp 1.187.845[24] , o STJ conferiu prevalência à teleologia e à boa-fé em detrimento da legalidade e da interpretação literal prevista pelo artigo 111 do CTN. O Ministro Mauro Campbell Marques declarou "que as normas que disciplinam o parcelamento não podem ser interpretadas fora da sua teleologia", de sorte que a lógica do parcelamento é assegu-

rar ao Fisco o recebimento do crédito tributário dentro do prazo determinado pela lei.

---

[1] CF/88. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: § 6º - Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no Art. 155, § 2.º, XII, g.

[2] PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ADESÃO AO PARCELAMENTO ESPECIAL – PAES. INCLUSÃO PELO FISCO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXIGÍVEL. POSSIBILIDADE. 1. Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado contra ato que determinou a inclusão, no PAES, de crédito tributário cobrado em Execução Fiscal, em relação ao qual não havia causa alguma de suspensão da exigibilidade. 2. O parcelamento denominado PAES consiste em benefício que abrange dispensa, redução ou alteração das multas e dos juros moratórios, objetivando promover a regularização dos devedores do Fisco. 3. Trata-se, portanto, de sistema que engloba os débitos "constituídos ou não, inscritos ou não como Dívida Ativa, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada" (art. 1o da Lei 10.684/2003). 4. Tendo em vista a finalidade social do benefício instituído por lei, seria paradoxal que o programa de regularização fiscal admitisse a existência de débitos exigíveis e que permanecessem nessa condição (REsp 950.871/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 31/8/2009). 5. A exceção consiste nos débitos com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151, III, IV e V, do CTN (art. 4o, II, da Lei 10.684/2003) e encontra justificativa no fato de que, nessas hipóteses, a situação fiscal do contribuinte não pode ser considerada irregular. Em casos como este, os débitos somente seriam incluídos no Paes após a desistência do processo judicial ou administrativo, com renúncia do direito sobre o qual se fundam. Como norma de exceção, a hermenêutica jurídica recomenda a interpretação restritiva do referido dispositivo. 6. Em conclusão: a exceção à regra de que todos os débitos são automaticamente inseridos no programa específico de parcelamento deve ser interpretada restritivamente, de modo que, ausentes as hipóteses do art. 151, III, IV e V, do CTN, não se mostrou ilegal a inclusão do específico crédito tributário no PAES. 7. Recurso Especial não provido. (STJ. REsp 1.385.800/SP. Relator Ministro Herman Benjamin)

[3] PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. EXIGÊNCIA DE DÉBITO EM CONTA CORRENTE. IMPOSSIBILIDADE. PORTARIA N.o02/02 PGFN/SRF. PAGAMENTO MEDIANTE DARF. POSSIBILIDADE. 1. O Direito Tributário tem como princípio basilar a legalidade. 2. A modalidade de débito em conta como condição imposta pela Fazenda Nacional para deferir o parcelamento do débito tributário não encontra respaldo em lei. 3. A Lei no 10.522/2002, em seu art. 10 e seguintes, prevê a possibilidade de parcelamento dos débitos existentes junto à Fazenda Nacional, em nada dispondo acerca da obrigatoriedade de débito automático em conta corrente, das parcelas

acertadas, para a quitação do débito. 4. O art. 20, da Portaria PGFN/SRF no 02/02, ao criar óbices ao instituto do parcelamento, não previsto na Lei n.o 10.522/02, acabou por violar o princípio da reserva legal. 5. A própria Lei no 10.522/02 instituiu em favor da Fazenda Nacional a garantia de rescindir, imediatamente, o parcelamento quando o contribuinte deixar de pagar duas parcelas, monstrando-se despiciendo a garantia do débito automático em conta corrente, como forma de assegurar a pronta satisfação do crédito tributário. 6. Recurso especial desprovido. (STJ. REsp 1.085.907/RS. Relator Ministro Luis Fux)

4 STJ. REsp 482.112/SC. Relator Ministro Humberto Martins

5 TRIBUTÁRIO. PAES. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. INTERPRETAÇÃO DA LEI 10.864/2003. POSSIBILIDADE DE PARCELAMENTO ACIMA DE 180 VEZES. PAGAMENTO DAS PARCELAS COM BASE EM 0,3% INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA. 1. A Empresa de Pequeno Porte submete-se ao regime jurídico de pagamento com base em 0,3% incidente sobre a receita bruta, ainda que exceda a 180 parcelas mensais. 2. Recurso especial desprovido. (STJ. REsp 893.351/SC. Relatora Ministra Denise Arruda)

6 DIREITO EMPRESARIAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. EXIGÊNCIA DE QUE A EMPRESA RECUPERANDA COMPROVE SUA REGULARIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 57 DA LEI N. 11.101/2005 (LRF) E ART. 191-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). INOPERÂNCIA DOS MENCIONADOS DISPOSITIVOS. INEXISTÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA A DISCIPLINAR O PARCELAMENTO DA DÍVIDA FISCAL E PREVIDENCIÁRIA DE EMPRESAS EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL. 1. O art. 47 serve como um norte a guiar a operacionalidade da recuperação judicial, sempre com vistas ao desígnio do instituto, que é „viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica". 2. O art. 57 da Lei n. 11.101/2005 e o art. 191-A do CTN devem ser interpretados à luz das novas diretrizes traçadas pelo legislador para as dívidas tributárias, com vistas, notadamente, à previsão legal de parcelamento do crédito tributário em benefício da empresa em recuperação, que é causa de suspensão da exigibilidade do tributo, nos termos do art. 151, inciso VI, do CTN. 3. O parcelamento tributário é direito da empresa em recuperação judicial que conduz a situação de regularidade fiscal, de modo que eventual descumprimento do que dispõe o art. 57 da LRF só pode ser atribuído, ao menos imediatamente e por ora, à ausência de legislação específica que discipline o parcelamento em sede de recuperação judicial, não constituindo ônus do contribuinte, enquanto se fizer inerte o legislador, a apresentação de certidões de regularidade fiscal para que lhe seja concedida a recuperação. 4. Recurso especial não provido. (STJ. REsp 1.187.404. Rel. Ministro Ministro Luis Felipe Salomão)

7 CONTROLE JUDICIAL. SUA INAFASTABILIDADE. LEI ESTADUAL QUE ATRIBUI AO PEDIDO DE PARCELAMENTO DE CRÉDITO FISCAL O EFEITO DE CONFISSAO IRRETRATAVEL E DE RENUNCIA A QUALQUER DEFESA OU RECURSO ADMINISTRATIVO OU JUDICIAL, BEM COMO DESISTENCIA DOS JA INTERPOSTOS. INCONSTITUCIONALIDADE DESSE DISPOSITIVO RELATIVAMENTE A EXPRESSAO „OU JUDICIAL", POR OFENSIVA AO ART-

153, PAR-4., DA CF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. (STF. RE 94.141-0/SP. Relator Ministro Soares Muñoz)

8 PAULSEN, Leandro. Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Esmafe, 2010. p. 1069.

9 Lei 9.784/99. Art. 52. O órgão competente poderá declarar extinto o processo quando exaurida sua finalidade ou o objeto da decisão se tornar impossível, inútil ou prejudicado por fato superveniente.

10 Decreto 70.235/72. Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

11 Lei 6830/80. Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos. Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

12 PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO INEXISTENTE. REFIS. EXCLUSÃO DO PROGRAMA. OBSERVÂNCIA DA FINALIDADE DA NORMA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. CABIMENTO. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE. ERRO FORMAL. SÚMULA 7/STJ. 1. Mostra-se despropositada a argumentação de inobservância da cláusula de reserva de plenário (art. 97 da CRFB) e do enunciado 10 da Súmula vinculante do STF, pois, ao contrário do afirmado pela agravante, na decisão recorrida, não houve declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos legais suscitados, tampouco o seu afastamento, mas apenas a sua exegese. 2. O STJ reconhece a viabilidade de incidir os princípios da razoabilidade e proporcionalidade no âmbito dos parcelamentos tributários, quando tal procedência visa evitar práticas contrárias à própria teleologia da norma instituidora do benefício fiscal, mormente se verificada a boa-fé do contribuinte e a ausência de prejuízo do Erário. 3. Se a conclusão da Corte de origem, firmada em decorrência da análise dos autos, é no sentido de que a exclusão do contribuinte do REFIS mostra-se desarrazoável e desproporcional, porquanto contrária à finalidade do programa de parcelamento, pois nenhum prejuízo causou ao erário – bem ao contrário, lhe é favorável, destaca o acórdão –, estando comprovadas a boa-fé da empresa e a mera ocorrência de erro formal, a modificação do julgado esbarra no óbice da Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido. (STJ. REsp 482.112/SC. Relator Ministro Humberto Martins)

13 Súmula 473 STF. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

14 PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. Recurso Especial representativo de controvérsia (art. 543-C, § 1o, do CPC). AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO COM BASE EM DECLARAÇÃO EMITIDA COM ERRO DE FATO NOTICIADO AO FISCO E NÃO CORRIGIDO. VÍCIO QUE

MACULA A POSTERIOR CONFISSÃO DE DÉBITOS PARA EFEITO DE PARCELAMENTO. POSSIBILIDADE DE REVISÃO JUDICIAL. 1. A Administração Tributária tem o poder/dever de revisar de ofício o lançamento quando se comprove erro de fato quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (art. 145, III, c/c art. 149, IV, do CTN). 2. A este poder/dever corresponde o direito do contribuinte de retificar e ver retificada pelo Fisco a informação fornecida com erro de fato, quando dessa retificação resultar a redução do tributo devido. 3. Caso em que a Administração Tributária Municipal, ao invés de corrigir o erro de ofício, ou a pedido do administrado, como era o seu dever, optou pela lavratura de cinco autos de infração eivados de nulidade, o que forçou o contribuinte a confessar o débito e pedir parcelamento diante da necessidade premente de obtenção de certidão negativa. 4. Situação em que o vício contido nos autos de infração (erro de fato) foi transportado para a confissão de débitos feita por ocasião do pedido de parcelamento, ocasionando a invalidade da confissão. 5. A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, como na situação presente, a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude). Precedentes: REsp. n. 927.097/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 8.5.2007; REsp 948.094/ PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06/09/2007; REsp 947.233/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 23/06/2009; REsp 1.074.186/RS,
Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17/11/2009; REsp 1.065.940/SP, Rel. Min. Francisco Falcão,Primeira Turma, julgado em 18/09/2008. 6. Divirjo do relator para negar provimento ao recurso especial. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008. (STJ. REsp 1.133.027/SP. Relator Ministro Luiz Fux).

[15] STF. Habeas Corpus 93.351-3. Relator Ministro Eros Grau

[16] Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

[17] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19. ed. São Paulo: Saraiva. p. 498-9.

[18] LEITE, Harrison Ferreira. A exigência de desistência expressa dos processos judiciais e administrativos e a questão da renúncia tácita. In: Parcelamento Tributário. Marcelo Magalhães Peixoto, Clélio Chiesa e Laís Vieira Cardoso (coordenadores). São Paulo: MP Editora. p. 109-39.

[19] PROCESSUAL CIVIL. DESISTÊNCIA DE AÇÃO PARA ADESÃO AO REFIS.HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EMBARGOS À EXECUÇÃO MOVIDA PELO INSS. CABIMENTO. EXTINÇÃO DO FEITO SEM JULGAMENTO DE MÉRITO. CONFIRMAÇÃO, ANTE À INEXISTÊNCIA, NOS AUTOS, DE RENÚNCIA AO DIREITO. 1. São dois os dispositivos que tratam de

honorários advocatícios em caso de adesão ao REFIS: o § 3º do art. 13 da Lei 9.964/00 e o § 3º do art. 5º da Medida Provisória 2.061/00, convertida na Lei 10.189/01. Não foi objetivo deles criar nova hipótese de condenação em honorários, nem modificar as regras de sucumbência previstas no CPC ou em outra legislação. Simplesmente estabeleceram que a verba honorária que for devida em decorrência de desistência de ação judicial para fins de adesão ao REFIS também poderá ser incluída no parcelamento e seu valor máximo será de 1% do débito consolidado. 2. Assim entendidos os dispositivos, verifica-se que a incidência ou não da verba honorária deve ser examinada caso a caso, não com base na legislação do REFIS, mas sim na legislação processual própria. Casos haverá em que os honorários serão devidos por aplicação do art. 26 do CPC, e em outros casos serão indevidos por força de outra norma (v.g., mandados de segurança). 3. Em se tratando de embargos a execução fiscal promovida pelo INSS — em que não há, portanto, a inclusão do encargo legal do Decreto-lei 1.025/69 —, a desistência acarreta a condenação em honorários advocatícios, na forma e nos limites da legislação acima referida. 4. A resposta à questão de a extinção da ação de embargos dar-se com (art. 269, V, do CPC) ou sem (art. 267, VIII, do CPC) julgamento do mérito há de ser buscada nos próprios autos do processo extinto, e não na legislação que rege a homologação do pedido de inclusão no Programa, na esfera administrativa. Não havendo nos autos
manifestação do embargante no sentido de que renuncia ao direito, correta a extinção do processo com fulcro no art. 267, VIII, do CPC. Possibilidade de inclusão no REFIS, diante dessa circunstância, é matéria que refoge ao âmbito da demanda. 5. Recurso especial da embargante parcialmente provido e recurso especial do INSS improvido. (STJ. REsp 508729/RS. Relator para o acórdão Ministro Teori Zavascki)

[20] CF/88. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição.

[21] CF/88. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

[22] RECURSO EXTRAORDINÁRIO – TRIBUTÁRIO – PARCELAMENTO DE DÉBITOS – LEI Nº 10.522/2002 – IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DE TAL BENEFÍCIO A EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL – ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA – INOCORRÊNCIA – ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO – INADMISSIBILIDADE – RECURSO IMPROVIDO. (STF. RE 709315/RS. Relator Ministro CELSO DE MELLO)

[23] Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências. § 1o A intimação deverá conter: I - identificação do intimado e nome do órgão ou entidade administrativa; II - finalidade da intimação; III - data, hora e local em que deve comparecer;

IV - se o intimado deve comparecer pessoalmente, ou fazer-se representar; V - informação da continuidade do processo independentemente do seu comparecimento;VI - indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes. § 2o A intimação observará a antecedência mínima de três dias úteis quanto à data de comparecimento. § 3o A intimação pode ser efetuada por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado. § 4o No caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido, a intimação deve ser efetuada por meio de publicação oficial. § 5o As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade.

[24] PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. EXAME DE MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ. FUNDAMENTO SUFICIENTE MANTIDO. SÚMULA 283/STF. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. PAES. PARCELAMENTO SUPERIOR A 180 PARCELAS. RECOLHIMENTO COM BASE EM 0,3% DA RECEITA BRUTA. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO PROGRAMA DE PARCELAMENTO SE RESTAR DEMONSTRADA A SUA INEFICÁCIA COMO FORMA DE QUITAÇÃO DO DÉBITO. (...) 4. A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que a Lei n. 10.684/2003 não limitou a 180 (cento e oitenta) parcelas o Parcelamento Especial (Paes) para as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES e para as microempresas e empresas de pequeno porte que efetuam o recolhimento com base no percentual de 0,3% de sua receita bruta, nos termos do artigo 1º, § 4º, da Lei n. 10.684/2003. Precedentes: REsp 905.323/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe de 16.9.2009; REsp 893.351/SC, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe de 10.6.2009; REsp. Nº 912.712 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 20.5.2010. 5. No entanto, é possível a exclusão do programa se restar demonstrada a ineficácia do parcelamento como forma de quitação do débito, ainda que para além de 180(cento e oitenta) prestações, considerando-se o valor do débito e o valor das prestações efetivamente pagas. Situação em que a impossibilidade de adimplência há que ser equiparada à inadimplência para efeitos de exclusão do dito programa de parcelamento. Precedente em sentido contrário: REsp. n. 1.119.618/ RS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 22.9.2009. 6. Caso em que o valor do débito parcelado é superior a R$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais) e o valor da parcela é de apenas R$ 100,00 (cem reais), valor insuficiente para quitar até mesmo os encargos mensais do débito, de modo que o valor devido tende a aumentar com o tempo, não havendo previsão para a sua quitação.7. Recurso especial não conhecido. (STJ. REsp 1.187.845. Relator Ministro Mauro Campbell Marques).

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
I - o pagamento;

II - a compensação;
III - a transação;
IV - remissão;
V - a prescrição e a decadência;
VI - a conversão de depósito em renda;
VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
X - a decisão judicial passada em julgado.
XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)
Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

AUTOR
Carlos Renato Cunha

I. Conceito

O CTN arrola, no artigo 156, os casos que nomina como de “extinção do crédito tributário”, fortemente vinculado à dicotomia entre “obrigação tributária” e “crédito tributário” que perpassa todo o Código. O artigo 113, § 1º, nesse diapasão, prevê que a obrigação tributária extingue-se juntamente com o crédito que dela se origina, o que, para parte da doutrina, afirma o óbvio, tendo em vista que o “crédito tributário é apenas um dos aspectos da relação jurídica obrigacional, mas sem ele inexiste o vínculo. Nasce no exato instante em que irrompe a obrigação e desaparece juntamente com ela.”[1] Aqui exsurgem críticas doutrinárias à expressão “extinção do crédito”, posto que para alguns autores, o correto seria afirmar-se a “extinção da obrigação tributária”, questão semântica que consideramos ligada à divisão doutrinária acerca da dicotomia antes referida:[2]

Portanto, percebe-se que o CTN, adotando uma estrutura dualista, descuidou-

> -se ao admitir como extinção do crédito tributário hipóteses que deveriam ser tratadas como causas da extinção da obrigação tributária, por não terem ainda sofrido os efeitos do lançamento.[3]

Reflexo desta distinção se denota do Parágrafo Único do dispositivo ora em análise, sobre o qual Paulo de Barros Carvalho tece o seguinte comentário:

> Subproduto da orientação assistemática que presidiu a concepção do legislador, nesse campo, está longo no parágrafo único do art. 156, onde se diz que a lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.
>
> O dispositivo versa sobre o problema da anulação do lançamento e dos efeitos que isso provoca no que tange à extinção do crédito. Permite concluir, no entanto, que seja possível dar-se- a extinção do crédito, permanecendo íntegro o vínculo obrigacional, edução errônea, estrutura em frontal desapreço aos conceitos elementares sobre a figura das obrigações.[4]

De qualquer modo, a relação jurídica tributária entre o Fisco e o sujeito passivo não é eterna: limita-se no tempo, é transitória, pois

> [...] é da essência da obrigação a sua própria extinção, tanto por parte do credor que pretende ver a obrigação cumprida, como por parte do devedor que busca liberar-se do seu estado de submissão, podendo-se afirmar que a própria razão da constituição da obrigação corresponde ao momento da sua consumação, ou seja, a sua extinção.[5]

Como bem recorda André Mendes Moreira, a ratio da previsão legal das modalidades extintivas fundamenta-se em dois aspectos: a) a efetivação do sobreprincípio da segurança jurídica; e b) a indisponibilidade dos créditos públicos.[6]

Percebe-se a íntima ligação entre as hipóteses extintivas tratadas pelo CTN e aquelas classicamente previstas como forma de extinção das obrigações civis.Com efeito, o Código Civil prevê, como formas de adimplemento e extinção das obrigações, dentro do Título III, do Livro I, da Parte Especial, o pagamento (Capítulo I) - subdivido em espécies como opagamento em consignação (Capítulo II), o pagamento com sub-rogação (Capítulo III), e a dação em pagamento (Capítulo V) -, a novação (Capítulo VI), a compensação (Capítulo VII), a confusão (Capítulo VIII), e a remissão (Capítulo IX). Trata, ainda, da decadência, no Capítulo II, do Título IV, do Livro III, da Parte Geral. Já a prescrição não é prevista como forma extintiva de obrigações civis, tendo em vista que ela se limita à extinção do direito

de pretensão, como se denota do Capítulo I, do mesmo Título.

Como recorda Ricardo Lobo Torres:

> Tendo em vista a semelhança estrutural entre a obrigação tributaria e a obrigação civil, as causas de sua extinção, previstas no CTN e no Código Civil, são aproximadamente as mesmas. Diferem apenas quanto á extensão do princípio da legalidade no direito tributário [...][7]

O direito alemão e o italiano preveem, como formas extintivas da obrigação tributária, apenas, as seguintes:[8]

Forma extintiva	Direito Alemão	Direito Italiano
Pagamento	Zahlung	Pagamento volontario e coattivo
Compensação	Aufrechnung	Compensazione
Prescrição	Verjährung	Prescrizione
Remissão	Erlass	-
Decadência	-	Decadenza

No sistema alemão costuma-se diferenciar os casos de extinção da obrigação tributária, acima referidos, dos casos de extinção da pretensão tributária do Fisco, que podem vir a ser reguladas em leis especiais, como é o caso de decisões judiciais que reconheçam inexistir direito material que embasem a pretensão do Fisco.[9]

Voltando ao ordenamento nacional, entendemos que o CTN foi recepcionado pela atual ordem constitucional, em relação ao dispositivo sob comento, como norma geral em matéria tributária, possuindo como fundamento de validade o art. 146, III, "b", da CF/88, que prevê que compete às tais normas gerais tratar sobre b) "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários".[10]

O artigo 156 abre o Capítulo IV (Extinção do Crédito Tributário), dentro do Título III (Crédito Tributário), do CTN. Referido capítulo possui vinte artigos, em que o Código detalha as regras sobre algumas das hipóteses arroladas nos incisos do artigo inaugural.

II. Rol exemplificativo de casos de extinção

Quiçá a intenção do legislador nacional tenha sido a exaustividade do rol de causas extintivas do crédito tributário, previsto pelo artigo 156, sob estudo. Para tanto, recordamos a previsão do artigo 141, do próprio CTN, que sinaliza no sentido de uma suposta taxativida-

de dos casos de modificação, extinção, suspensão e exclusão do crédito tributário regularmente constituído.[11] Também é digna de nota a previsão do art. 97, VI, do CTN, que prevê que a extinção do crédito tributário somente poderá ocorrer nas hipóteses previstas em lei.

Parece-nos, todavia, que tal taxatividade não foi alcançada, tendo em vista que, análise sistemática, percebe-se a existência de outros casos em que o crédito se extingue, sem que tais hipóteses tenham sido expressamente incluídas no referido rol:

a) a confusão, prevista nos artigos 381 e seguintes do Código Civil, que ocorre quando se confundem as figuras de credor e devedor numa mesma pessoa. Ainda que de rara verificação prática, poderia ocorrer a confusão no caso de herança jacente, em que os bens passassem a ser do ente público credor de tributos cuja responsabilidade se transferisse, exclusivamente, para o sucessor, ou, mesmo, no caso de um Município adquirir imóvel, em que o anterior proprietário possuísse débitos de Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, não pagos quando da transferência, com a incidência da norma de responsabilidade por sucessão prevista pelo art. 130, do CTN, sem que existisse previsão de responsabilidade solidária do contribuinte na legislação municipal, ou ainda, como recorda Ricardo Lobo Torres, no caso de estatização de empresas privadas;[12] e

b) a impossibilidade do cumprimento da obrigação, com o desaparecimento do sujeito passivo, sem que existam bens ou sucessores, como aludemvários autores.[13] Veja-se que o artigo 131, III, do CTN, prevê que o espólio é responsável, por sucessão, em relação aos tributos devidos pelo de cujus, assim como, posteriormente, passam a ser responsáveis os sucessores e o cônjuge meeiro, quando encerrada a partilha, até o limite da herança percebida (art. 131, II, do CTN). Aqui se denota, desde já, que se o valor da dívida ultrapassa o quinhão recebido pelo herdeiro, cessa a responsabilidade sobre a parcela sobrepujante, pelo que, por consequência lógica, ter-se-ia a extinção do saldo do crédito tributário em questão. Mas é possível que ocorra situação em que, com o falecimento do sujeito passivo, inexista patrimônio a formar o espólio e, por conseguinte, a ser partilhado numa sucessão, com a pronta extinção do crédito tributário em situação não expressamente prevista pelo artigo 156, do CTN.

Veja-se, no entanto, que as outras hipóteses extintivas que mencionamos decorrem de permissões do ordenamento jurídico tributário, oriundas de interpretação sistemática das normas jurídicas em questão. Em face do que antes expusemos, acerca da vinculação dos entes federativos aos ditames da legislação nacional sobre o tema de extinção do crédito tributário, em face do artigo 146, III, "b", da CF/88, não nos parece ser possível a criação de outras formas de extinção, afora aquelas permitidas pelas normas gerais em matéria tributária.

Esse é o motivo pelo qual entendemos que, ao menos atualmente, pela previsão das nor-

mas gerais mencionadas, a legislação tributária federal, estadual, distrital ou municipal não poderia prever como formas de extinção pagamentos in natura, como a prestação de serviços - que, aliás, poderia trazer ofensa até mesmo à regra constitucional da obrigatoriedade de licitação, prevista no art. 37, XXI, CF/88 -, ou através da dação em pagamento de outros bens que não os imóveis, cuja permissão expressa consta do próprio artigo 156, do CTN.[14] Ressaltamos que há autores que entendem ser possível a dação de outros bens.[15] Trata-se, inclusive, de procedimento aceito, ainda que com reservas, no direito português.[16]

Há interessante discussão doutrinária sobre a aplicabilidade da novação como forma de extinção do crédito tributário, havendo quem afirme, por exemplo, que um de seus exemplos é a figura do parcelamento tributário:

> [...] existem autores que vêem no parcelamento uma espécie de novação em que a obrigação tributária seria extinta e substituída por uma outra com adimplemento parcelado.
>
> Apesar de a tese parecer sedutora, não será aqui adotada, posto que incompatível com a disciplina específica do CTN [...] porque vê no parcelamento – forma de suspensão do crédito tributário – uma causa de extinção do crédito, mesmo que na forma de novação.[17]

Entendemos, contudo, que a novação, aplicável pura e simplesmente com os preceitos do Código Civil, não se coaduna ao regime jurídico tributário, ligado à ideia da Estrita Legalidade, em que a vontade das partes não é relevante para o estabelecimento do liame jurídico.Seria possível, contudo, imaginar a aplicação dos efeitos da "novação" na realização de uma transação e moratória tributárias, o que sempre demandaria autorização legal específica.[18]

Por fim, ainda se ventila, na doutrina, a possibilidade da arbitragem ser considerada uma forma extintiva das obrigações tributárias. Concordamos, no particular, com Roberto França de Vasconcelos, que entende não ser possível a utilização da arbitragem para dirimir conflitos na área tributária fora das esferas administrativa e a judicial, inclusive sob a forma de transação.[19]

III. O pagamento

O pagamento é a forma ordinária, natural, de extinção do crédito tributário, e a que cumpre a finalidade específica da atuação tributária estatal, com a arrecadação de receitas públicas. Afinal, "os direitos obrigacionais se extinguem pela entrega da prestação respectiva."[20]

O artigo 156 arrola o pagamento, como causa extintiva, em seu inciso I, mas, de certa forma redundantemente, prevê outros casos que poderiam ser reduzidos à própria ideia do "pagamento", como o saldo devido no caso de "transação" (inciso III), a "conversão em renda" (inciso VI), o "pagamento antecipado no lançamento por homologação" (inciso VII) e a "consignação em pagamento" (inciso VIII).[21]

De se notar que nosso ordenamento jurídico prevê um procedimento específico para a cobrança dos créditos tributários, não sendo lícita a criação de formas indiretas de cobrança ou de limitações indevidas às garantias constitucionais da liberdade de trabalho, da livre iniciativa e do devido processo legal. Tais constrangimentos são chamados de "sanções políticas", veementemente rechaçadas pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF.

Esta forma extintiva será aprofundada nos comentários aos artigos 157 a 159, infra.

IV. A compensação tributária

A compensação é forma de extinção de obrigações, prevista pelo artigo 368, do Código Civil, em que se extinguem débitos e créditos recíprocos, até onde seus respectivos valores se igualem. Costuma-se chamá-la, também, de "encontro de contas".22 Contudo, diferentemente do Direito Civil, a compensação tributária não é prevista, pelo CTN, como um direito absoluto dos sujeitos da relação jurídica tributária, que "acontece independentemente da manifestação das partes".[23]

Há quem defenda que a compensação tributária também é, apenas, uma outra forma de pagamento, ainda que de forma escritural.[24]

No Direito Tributário, deve-se observar a forma e condições previstas em lei, como se verá, de forma mais aprofundada,nos comentários aos artigos 170 e 170-A, infra.

V. A transação tributária

A transação é um instituto previsto pelo Código Civil, em seu artigo 840, arrolado como forma extintiva dos créditos tributários pelo inciso III, do artigo 156, do CTN. Através dela, os sujeitos da relação jurídica tributária, mediante concessões recíprocas, dariam fim ao litígio e, consequentemente, ao crédito tributário, tudo conforme condições previstas em lei.

Claramente, a transação em relação a créditos tributários não é de simplória aplicação, tendo em vista que envolve o interesse público, indisponível, cuja aplicação se dá por ato administrativo vinculado, nos termos do artigo 142, do CTN.

De se notar que, na realidade, a transação não seria, em si, a causa extintiva do crédito tributário: este seria extinto em parte pela "remissão" e em parte pelo "pagamento" do saldo que continuasse devido.[25]

Esta forma extintiva será aprofundada nos comentários ao artigo 171, infra.

VI. A remissão tributária

A remissão também é forma de extinção das obrigações civis, prevista pelos artigos 385 e seguintes do Código Civil. Trata-se do perdão do débito referente à obrigação tributária principal. Arrolada pelo inciso IV, do artigo 156, do CTN, como forma de extinção do crédito tributário, da mesma forma que a "compensação" e a "transação", dependeela da observância de condições previstas em lei.

Assemelha-se à figura da remissão a "anistia tributária", prevista como forma de "exclusão do crédito tributário", pelo artigo 175, II, do CTN. Trata-se, contudo, de institutos diversos, tendo em vista que a anistia é o perdão da penalidade tributária, ainda que se perceba, comumente, no linguajar leigo e na própria legislação, a utilização indiscriminada do termo "anistia" como sinônimo de "remissão".

Esta forma extintiva será aprofundada nos comentários ao artigo 172, infra.

VII. A prescrição e a decadência tributárias

Ligadas à ideia da segurança jurídica e da certeza do direito, estas formas extintivas do crédito tributário têm como ponto de ligação o decurso do tempo para a prática de determinados atos por parte do credor.São, desse modo, "expressões de segurança jurídica, fundadas na ideia de que a inércia no exercício de um direito, pelo prazo legalmente assinalado, conduz ao seu perecimento."[26]

NoDireito Civil, é antiga e de profícua discussão a distinção entre os conceitos de prescrição e de decadência, atualmente regulados pelas previsões do Título IV, do Livro III, da Parte Geral, do Código Civil. Ali se prevê que a prescrição atinge, tão-somente, o direito à pretensão de um direito, enquanto que a decadência leva à extinção do direito em si.

A regulação de tais institutos no Direito Tributário brasileiro, contudo, é consideravelmente diversa: em linhas gerais, a decadência ou caducidade tributária pouca relação possui com as previsões do direito privado, tratando-se da extinção do crédito pela fluência do prazo de que dispõe o Fisco para a realização do lançamento tributário, inclusive com importantes diferenças no que se refere à possibilidade de interrupção de prazo. Já a prescrição tributária, ligada à fluência do prazo para a cobrança judicial do crédito tributário já constituído pela autoridade fazendária, também se desassemelha da prescrição civil,

tendo em vista que é expressamente arrolada como forma de extinção do crédito, e não apenas da pretensão, impedindo a aplicação da noção de obrigação natural no Direito Tributario.[27]

Estas formas extintivas serão aprofundadas nos comentários aos artigos 173 e 174, infra.

VIII.A conversão de depósito em renda

A conversão de depósito em renda é uma forma de extinção intimamente ligada à previsão do artigo 151, II, do CTN, que trata do depósito do montante integral como forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.Tal hipótese pode se dar, portanto, no âmbito de um processo administrativo ou numa ação judicial, nos casos em que o sujeito passivo seja considerado devedor, em decisão final no litígio. Também advém da conversão do pagamento consignado, a que alude o inciso VIII, do próprio artigo 156, do Código. Esta, aliás, é a expressa previsão do § 2º, do artigo 164 [vide comentários infra].

Pode-se afirmar que a conversão em renda é, apenas, uma outra forma de "pagamento", como já mencionamos, pelo que a previsão do inciso VI seria redundante. [28]

Veja-se que, com a conversão do depósito em renda, extingue-se o crédito tributário, ainda que o depósito do montante integralrealizado pelo sujeito passivo tenha sido objeto de atualização monetária por índices menores do que os aplicados pelo Fisco a título de juros e para a correção de seus créditos, o que, aliás, é o que comumente ocorre. Não haverá a necessidade de complementação do montante, ou, numa hipótese de rara verificação, de devolução do valor que sobrepujasse à correção monetária e aos juros, ao depositário. Com o depósito integral, purga-se a mora do contribuinte, não sendo mais sua a responsabilidade pelos acréscimos posteriores, decorrentes da fluência do tempo.[29]

Interessante posicionamento possui Regina Helena Costa, para quem a conversão do depósito em renda não é automática e obrigatória no caso de derrota do sujeito passivo, tendo em vista tratar-se de modo de pagamento, que é forma voluntária de extinção da obrigação, segundo a previsão do art. 304, do Código Civil.[30] Segundo a autora:

> [...] vencido o contribuinte em ação na qual efetuou o depósito do tributo impugnado, deve este ser instado a manifestar-se quanto à sua intenção de efetuar o respectivo pagamento, na modalidade "conversão de depósito em renda". Caso não pretenda fazê-lo, optando pelo direito que lhe é assegurado pelo ordenamento jurídico de submeter-se à execução forçada, poderá requerer o levantamento do depósito, cabendo ao Juízo intimar previamente o Fisco dessa postulação. Essa é a oportunidade para o Fisco, em garantia de seu crédito, de requerer seja procedida a penhora do valor depositado, viabilizando-se a

execução fiscal.[31]

Estamos de acordo, contudo, com Hugo de Brito Machado, para quem a conversão em renda é decorrência lógica da decisão favorável ao Fisco, extinguindo o crédito ainda "que não o diga expressamente", pelo que deveria ser realizada de ofício, no âmbito judicial, independendo de requerimento da Fazenda Pública.[32] Entendemos que a conversão em renda é a contrapartida prevista pelo próprio CTN à possibilidade de suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral, que possuiria, portanto, natureza jurídica de garantia do crédito.

IX.O pagamento antecipado e a homologação do lançamento

A previsão do inciso VII, do artigo 156, do CTN, guarda coerência com a visão que o legislador nacional buscou imprimir ao procedimento do lançamento por homologação, a que alude o artigo 150, do Código. Contudo, como se sabe, parte considerável da doutrina especializada faz críticas severas aos conceitos trazidos pelo CTN, no particular.[33] Poder-se-ia afirmar, nesse sentido, que o "pagamento antecipado" independe da "ulterior homologação" da autoridade fazendária para, desde logo, extinguir o crédito tributário; afinal, existindo diferenças não declaradas pelo contribuinte, o Fisco realizará o lançamento de ofício suplementar. O fato é que, com o "pagamento antecipado", ocorre, ao menos, a extinção do crédito, em relação ao montante que foi recolhido, independentemente da homologação a que alude o art. 150, do Código.Esta causa extintiva, portanto, poderia ser considerada uma mera espécie da extinção por "pagamento", prevista no inciso I, do artigo 156.

Aliás, isso foi expressamente enunciado pela Lei Complementar n. 118/2005, quando previu que, "nos tributos lançados por homologação, a extinção do crédito tributário se dá no momento do pagamento antecipado, caso, obviamente, este tenha sido realizado."[34]

Para maior aprofundamento sobre esta forma extintiva, vide os comentários ao artigo 150, supra.

X.A consignação em pagamento

A consignação em pagamento, na seara civil, é disciplinada pelo artigo 334 e seguintes do Código Civil. Decorre do direito à realização do pagamento, que possui o sujeito passivo de uma obrigação. Afinal, "Pagar não é apenas um dever, mas também um direito".[35] A consignação é o remédio processual para os casos derecusa do credor ao recebimento (mora accipiendi), assim como para os casos em que haja dúvida sobre quem é o credor da obrigação.[36]

Para tanto, a legislação processual prevê uma ação de rito especial, a ação consignatória,

tratada pelos artigos 890 a 900, do Código de Processo Civil – CPC.

A consignação em pagamento não se identifica com a figura do depósito, prevista pelo artigo 151, II, do CTN, tendo em vista que, neste, o contribuinte pretende discutir o valor devido enquanto que, naquele, pretende fazer o pagamento.[37] Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri ensina que:

> [A consignação em pagamento] Não é a mesma coisa que o depósito em juízo, já que este serve para garantir o juízo, quando o sujeito passivo não quer pagar o tributo, enquanto a consignação em pagamento presta-se para que o sujeito passivo pague aquilo que julga devido. Enquanto o depósito apenas suspende a exigibilidade do crédito, a consignação, por ser um pagamento, busca a sua extinção. Claro que, até que seja julgada procedente a ação de consignação em pagamento, o valor entregue ao juízo terá a natureza de depósito (e por isso mesmo suspenderá a exigibilidade do crédito).[38]

Aconsignação, por si só, não extingue o crédito, até o trânsito em julgado da ação judicial que declare a existência do efetivo pagamento. Na realidade, a extinção ocorreria com a conversão do depósito em renda, forma extintiva a que alude o inciso VI, do art. 156, do CTN.

Para maior aprofundamento sobre esta forma extintiva vide os comentários ao artigo 164, infra.

XI.A decisão administrativa irreformável. Conceito.

A apresentação de "reclamações e recursos" no âmbito administrativo, desde que observadas as normas processuais expedidas por cada ente tributante, tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III, do CTN.

No caso de o contribuinte alcançar o acatamento de suas teses de defesa no âmbito administrativo, haverá a extinção do crédito tributário, no momento em que referida decisão não puder mais ser modificada administrativamente, vale dizer, quando ocorre a "preclusão administrativa", também chamada, por alguns autores, de "coisa julgada administrativa".[39] Obviamente, referida extinção ocorrerá na proporção do acatamento dos pedidos do contribuinte, podendo se dar em relação a parte do crédito discutido.A definitividade da decisão surge quando "foram percorridas todas as instâncias disponíveis", ou, ainda, "porque recursos eventualmente ainda cabíveis não foram oportunamente manejados", no âmbito administrativo.[40]

Trata-se, portanto, da extinção efetiva por "norma individual e concreta, quer administrati-

va, quer judicial, que dê ganho de causa ao contribuinte em demanda contra o Fisco."[41] O processo administrativo fiscal é forma de controle de legalidade dos atos administrativos tributários, calcado na autotutela administrativa. Inclusive, como recorda Hugo de Brito Machado Segundo:

> Na totalidade, ou quase totalidade, dos entes tributantes, o julgamento de segundo grau é feito por órgãos colegiados compostos de representantes da Fazenda Pública e de representantes dos contribuintes, estes últimos geralmente indicados pelas entidades de classe correspondentes.
>
> [...]
> Nesses órgãos colegiados ocorre um julgamento menos submisso, ensejando um mais efetivo controle da legalidade do ato impugnado. [...][42]

Deve-se ter em conta, no entanto, a possibilidade de que a decisão administrativa anule o lançamento tributário apenas por vícios formais, dando azo à novo prazo decadencial para constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, II, do CTN. De se observar que não seria possível, todavia, novo lançamento, se a anulação se deu por questão material do ato administrativo:

> A decisão administrativa extingue o crédito, mas não impede que, havendo uma obrigação, surja outro crédito, por outro lançamento, desde que respeitado o prazo legal para a atividade de lançamento e observadas as hipóteses que o próprio Código Tributário Nacional prevê nos artigos 145 e 149. Tendo em vista, entretanto, que o artigo 146 do Código Tributário Nacional veda que mudanças em critérios jurídicos afetem retroativamente o contribuinte, não se poderia cogitar novo lançamento que tentasse contrariar aquilo que tivesse sido decidido na decisão administrativa anterior.[43]

Pode ocorrer, também, a extinção do crédito tributário, no âmbito de um procedimento administrativo, não-contencioso, como nos casos de eventual anulação de ofício, sejam calcados pelas previsões dos art. 145 e 149, do CTN, sejam, por exemplo, oriundos da aplicação de uma Súmula Vinculante expedida pelo STF sobre matéria tributária, em cumprimento ao art. 2º, da Lei 11.417/2006.

XII. A decisão administrativa favorável ao contribuinte e a impossibilidade de sua reforma pelo Poder Judiciário

O inciso IX, sob estudo, conceitua a "decisão administrativa irreformável" como sendo aquela"definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória". E, aqui, surge interessante questão: afinal, se a decisão for desfavorável ao sujeito

passivo, obviamente lhe restará a possibilidade, sempre potencial, de buscar o Poder Judiciário para o controle judicial da validade dos atos administrativos, em face da garantia da Inafastabilidade da Jurisdição, prevista pelo art. 5º, XXXV, da CF/88. Mas, a decisão desfavorável não extinguiria o crédito tributário, pelo que a previsão em questão não poderia fazer menção a esta hipótese.

Seria, então, possível que eventual decisão administrativa, que reconhecesse a extinção do crédito tributário, pudesse vir a ser discutida judicialmente pelo próprio Fisco? Esta, nos parece, seria a única possibilidade hipotética para que se desse aplicabilidadea este trecho final do inciso IX.

Esta possibilidade foi ventilada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em face de decisões proferidas pelo então chamado Conselho de Contribuintes, hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, órgão colegiado de julgamento, em 2ª Instância, de recursos administrativos na área tributária federal. Através do Parecer PGFN/CRJ-1.087/2004, entendeu-se pela possibilidade de ajuizamento de ações judiciais, por parte da Fazenda Nacional, visando à anulação dos acórdãos do órgão julgador administrativo, o que foi referendado pela Portaria n. 820/2004, emitida pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.[44]

Muito se debateu sobre os fundamentos que permitiram, ou não, a busca do Poder Judiciário, por parte da Fazenda Pública, para anular as decisões dos órgãos julgadores administrativos.A opinião favorável a tal procedimento, entretanto, parece se olvidar de que tais órgãos julgadores não são algo externo à Administração Pública: são, em realidade, órgãos administrativos, parte integrante do próprio Fisco, ainda que, de sua composição, façam partes pessoas que não são servidores públicos, apenas terceiros em colaboração com o poder público – como sói ocorrer nos órgãos julgadores de 2ª Instância Administrativa. Estes, ao final e ao cabo, são uma das espécies de agentes públicos.[45]

Assim sendo, há completa impossibilidade, lógica e processual, de que um órgão da entidade tributante ajuíze ação judicial contra outro órgão da mesma entidade, simplesmente porque se teria o ente público movendo ação em face de si mesmo: falece à Procuradoria--Geral da Fazenda Nacional, ao CARF, à Receita Federal do Brasil, personalidade jurídica, fazendo, todos estes órgãos, parte da União.[46] O mesmo ocorre, obviamente, em relação a seus congêneres estaduais e municipais.Ademais, sendo a decisão dos recursos administrativos uma das formas de controle de legalidade dos atos administrativos, ligadas à noção da autotutela administrativa, faltaria interesse de agir à Fazenda Pública, que, interna corporis, teria anulado ato próprio, seguindo o procedimento próprio previsto pelo ordenamento jurídico para tanto.[47]

XIII.A decisão judicial passada em julgado. Conceito e efeitos.

A decisão judicial irreformável, que desconstitua o crédito tributário, fazendo coisa julgada sobre a matéria, é a forma de extinção prevista pelo inciso X, do artigo 156, do CTN.

A coisa julgada, cujo fundamento na ideia de segurança jurídica e estabilidade das relações jurídicas se denota da previsão do art. 5º, XXXVI, da CF/88, é definida pelo art. 467, do CPC, como "a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário".Ressaltamos que a extinção somente se dá com o trânsito em julgado da decisão, e não com a existência de decisão judicial favorável ao contribuinte, ainda que pendente recursos sem efeito suspensivo:

> Nunca é demais lembrar que por trânsito em julgado entende-se a decisão judicial sobre a qual não caiba mais recurso, de forma que a decisão judicial de primeira instância, ainda que favorável ao contribuinte, não implica necessariamente a extinção do crédito tributário, em função dos recursos judiciais.[48]

Há, obviamente, a possibilidade de ajuizamento de ação rescisória, desde que observados os requisitos do art. 485, do CPC, e, atualmente, se verificam variadas e intensas discussões sobre a relativização da coisa julgada, mormente em face de decisões de controle de constitucionalidade por parte do STF.

XIV.A dação em pagamento em bens imóveis. Conceito e efeitos.

A última das formas extintivas arroladas expressamente no artigo 156 do CTN foi incluída pela Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001.

A dação em pagamento é forma extintiva das obrigações civis prevista pelo artigo 356, do Código Civil, em que o credor aceita receber prestação diversa da que lhe é devida. Para fins tributários, contudo,restou a autorização para a dação limitada, apenas, aos bens imóveis.

Para alguns, seu fundamento remoto seria a redação do art. 3º, CTN, quando afirma ser o tributo uma "prestação pecuniária, moeda ou cujo valor nela se possa exprimir", pois se notaria, então, "a possibilidade de materialização do tributo em prestação diversa da estritamente pecuniária, dando azo à figura da Dação [...]".[49] De qualquer modo, ressaltando a inexistência de alteração no conceito de "prestação pecuniária" atinente aos tributos, como previsto pelo referido dispositivo do CTN, aduz Paulo de Barros Carvalho:

> Importa consignar, também, que a inserção desse novo enunciado extintivo do crédito não altera as cláusulas do art. 3º, da Lei n. 5.172/62 [sic], especialmente quanto à prestação qualificar-se como estritamente pecuniária. Não há por que confundir a regra-matriz de incidência tributária, que, no espaço sintático de conseqüente, traz elementos de uma relação jurídica cuja prestação consubs-

> tancia a entrega de certa soma em dinheiro, e a norma jurídica extintiva, que prevê, no seu antecedente, a hipótese de realização da dação de imóveis – cumpridas as condições previstas em lei ordinária de cada ente político, na esfera de sua competência impositiva – e, no conseqüente, enunciados que serão utilizados para, no cálculo lógico das relações normativas, fazer desaparecer o crédito tributário.[50]

Do mesmo modo que ocorre em relação à compensação, à transação e à remissão tributárias, o CTN condiciona esta forma extintiva à forma e às condições estabelecidas em lei. Lei específica, nesse caso, a nosso ver, significa um diploma legal de cada ente federativo, que introduza normas genéricas, a serem obedecidas pela Administração Pública, para que se viabilize a dação em pagamento de imóveis. Muito necessária tal norma geral, para que se cumpra com o primado da Isonomia Tributária (art. 150, II, CF/88).51[51] Se as condições e a forma de realização da dação são estabelecidas em lei, todos os que preencham os requisitos legais terão o direito de buscar o adimplemento de seus débitos tributários através de referido instituto. Portanto, em nosso entendimento, a dação em pagamento não pode, apenas, ser autorizada por uma lei ad hoc, para cada caso, havendo a necessidade da estipulação das condições gerais de acesso a esta forma extintiva a todos os interessados.

Não se confunde a dação em pagamento com a adjudicação de bem imóvel penhorado no bojo de uma execução fiscal, tendo em vista que esta "consiste na entrega, em juízo, de bem penhorado visando a garantir a execução fiscal."[52] Na adjudicação, a entrega independe da vontade do devedor, tendo em vista a atuação do Estado-Juiz num ato de satisfação forçada da obrigação.

Há necessidade de extrema cautela, em relação à previsão da dação em pagamento de bens imóveis, tendo em vista que o art. 37, XXI, da CF/88, exige a realização de procedimento licitatório para a aquisição de bens pela Administração Pública, atendendo aos primados do Princípio da Impessoalidade. Nesse sentido, importante é a ressalva feita por Luís Eduardo Schoueri, que entende necessária a averiguação sobre a existência de justificativa para a dispensa de licitação, pela natureza do imóvel a ser adquirido, o que seria essencial ainda que esta se desse mediante aquisição em pecúnia.[53]

JULGADOS

Para consulta à jurisprudência sobre o pagamento, compensação, transação, remissão, prescrição, decadência e consignação em pagamento, vide, também,os comentários nos dispositivos específicos.

Possibilidade de extinção do crédito tributário por confusão:

TRIBUTARIO. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO. ESBULHO POSSESSORIO PRATICADO PELO PROPRIO MUNICIPIO QUE EXIGE O TRIBUTO. OS LITIGIOS POSSESSORIOS ENTRE PARTICULARES NÃO AFETAM A OBRIGAÇÃO DE PAGAR O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO, RESOLVENDO-SE ENTRE ELES A INDENIZAÇÃO ACASO DEVIDA A ESSE TITULO; JA QUEM, SENDO CONTRIBUINTE NA SO CONDIÇÃO DE POSSUIDOR, E ESBULHADO DA POSSE PELO PROPRIO MUNICIPIO, NÃO ESTA OBRIGADO A RECOLHER O TRIBUTO ATE NELA SER REINTEGRADO POR SENTENÇA JUDICIAL, A MINGUA DO FATO GERADOR PREVISTO NO ART. 32/CTN, CONFUNDINDO-SE NESSE CASO O SUJEITO ATIVO E O SUJEITO PASSIVO DO IMPOSTO. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.
(AgRg no Ag 117895/MG, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/10/1996, DJ 29/10/1996, p. 41639)

Diminuto valor econômico do crédito tributário não é fundamento para sua extinção ou de falta de interesse de agir em executivo fiscal:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. MUNICÍPIO. VALOR DIMINUTO. INTERESSE DE AGIR. SENTENÇA DE EXTINÇÃO ANULADA.

APLICAÇÃO DA ORIENTAÇÃO AOS DEMAIS RECURSOS FUNDADOS EM IDÊNTICA CONTROVÉRSIA. 1. O Município é ente federado detentor de autonomia tributária, com competência legislativa plena tanto para a instituição do tributo, observado o art. 150, I, da Constituição, como para eventuais desonerações, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição. 2. As normas comuns a todas as esferas restringem-se aos princípios constitucionais tributários, às limitações ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário estabelecidas por lei complementar. 3. A Lei nº 4.468/84 do Estado de São Paulo - que autoriza a não-inscrição em dívida ativa e o não-ajuizamento de débitos de pequeno valor - não pode ser aplicada a Município, não servindo de fundamento para a extinção das execuções fiscais que promova, sob pena de violação à sua competência tributária. 4. Não é dado aos entes políticos valerem-se de sanções políticas contra os contribuintes inadimplentes, cabendo-lhes, isto sim, proceder ao lançamento, inscrição e cobrança judicial de seus créditos, de modo que o interesse processual para o ajuizamento de execução está presente. 5. Negar ao Município a possibilidade de executar seus créditos de pequeno valor sob o fundamento da falta de interesse econômico viola o direito de acesso à justiça. 6. Sentença de extinção anulada. 7. Orientação a ser aplicada aos recursos idênticos, conforme o disposto no art. 543-B, § 3º, do CPC.
(RE 591033, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 17/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-038 DIVULG 24-02-2011 PUBLIC 25-02-2011 EMENT VOL-02471-01 PP-00175)

Impossibilidade de norma estadual prever caso de extinção de crédito tributário por demora na análise de recurso administrativo fiscal. Inexistência

de previsão em norma geral tributária:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NORMA DO ESTADO DE SANTA CATARINA QUE ESTABELECE HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR TRANSCURSO DE PRAZO PARA APRECIAÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO, ART. 16. ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL, ART. 4º. ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. A determinação do arquivamento de processo administrativo tributário por decurso de prazo, sem a possibilidade de revisão do lançamento equivale à extinção do crédito tributário cuja validade está em discussão no campo administrativo. Em matéria tributária, a extinção do crédito tributário ou do direito de constituir o crédito tributário por decurso de prazo, combinado a qualquer outro critério, corresponde à decadência. Nos termos do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1996), a decadência do direito do Fisco ao crédito tributário, contudo, está vinculada ao lançamento extemporâneo (constituição), e não, propriamente, ao decurso de prazo e à inércia da autoridade fiscal na revisão do lançamento originário. Extingue-se um crédito que resultou de lançamento indevido, por ter sido realizado fora do prazo, e que goza de presunção de validade até a aplicação dessa regra específica de decadência. O lançamento tributário não pode durar indefinidamente, sob risco de violação da segurança jurídica, mas a Constituição de 1988 reserva à lei complementar federal aptidão para dispor sobre decadência em matéria tributária. Viola o art. 146, III, b, da Constituição federal norma que estabelece hipótese de decadência do crédito tributário não prevista em lei complementar federal. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente.
(ADI 124, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2008, DJe-071 DIVULG 16-04-2009 PUBLIC 17-04-2009 EMENT VOL-02356-01 PP-00011)

Impossibilidade de criação de outra forma de extinção do crédito que não prevista em norma geral. Impossibilidade de extinção pela dação em pagamento de bens móveis:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUICIONALIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LICITAÇÃO (CF, ART. 37, XXI). I - Lei ordinária distrital - pagamento de débitos tributários por meio de dação em pagamento. II - Hipótese de criação de nova causa de extinção do crédito tributário. III - Ofensa ao princípio da licitação na aquisição de materiais pela administração pública. IV - Confirmação do julgamento cautelar em que se declarou a inconstitucionalidade da lei ordinária distrital 1.624/1997.
(ADI 1917, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 26/04/2007, DJe-087 DIVULG 23-08-2007 PUBLIC 24-08-2007 DJ 24-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02286-01 PP-00059 RDDT n. 146, 2007, p. 234-235 LEXSTF v. 29, n. 345, 2007, p. 53-63 RT v. 96, n. 866, 2007, p. 106-111)

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - EXTINÇÃO. As formas de extinção do crédito tributário estão previstas no Código Tributário Nacional, recepcionado pela Carta de 1988 como lei complementar. Surge a relevância de pedido formulado em ação direta de inconstitucionalidade considerada lei local prevendo nova forma de extinção do crédito tributário na modalidade civilista da dação em pagamento. Suspensão de eficácia da Lei Ordinária do Distrito Federal de nº 1.624/97
(ADI 1917 MC, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/1998, DJ 19-09-2003 PP-00015 EMENT VOL-02124-03 PP-00521)

Possibilidade de criação de outra forma de extinção do crédito que não prevista em norma geral. Possibilidade de extinção pela dação em pagamento de bens móveis:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade: medida cautelar: L. estadual (RS) 11.475, de 28 de abril de 2000, que introduz alterações em leis estaduais (6.537/73 e 9.298/91) que regulam o procedimento fiscal administrativo do Estado e a cobrança judicial de créditos inscritos em dívida ativa da fazenda pública estadual, bem como prevê a dação em pagamento como modalidade de extinção de crédito tributário. I - Extinção de crédito tributário criação de nova modalidade (dação em pagamento) por lei estadual: possibilidade do Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. Alteração do entendimento firmado na ADInMC 1917-DF, 18.12.98, Marco Aurélio, DJ 19.09.2003: conseqüente ausência de plausibilidade da alegação de ofensa ao art. 146, III, b, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais reguladoras dos modos de extinção e suspensão da exigibilidade de crédito tributário. II - Extinção do crédito tributário: moratória e transação: implausibilidade da alegação de ofensa dos artigos 150, § 6º e 155, § 2º, XII, g, da CF, por não se tratar de favores fiscais. III - Independência e Separação dos Poderes: processo legislativo: iniciativa das leis: competência privativa do Chefe do Executivo. Plausibilidade da alegação de inconstitucionalidade de expressões e dispositivos da lei estadual questionada, de iniciativa parlamentar, que dispõem sobre criação, estruturação e atribuições de órgãos específicos da Administração Pública, criação de cargos e funções públicos e estabelecimento de rotinas e procedimentos administrativos, que são de iniciativa reservada ao Chefe do Poder Executivo (CF, art. 61, § 1º, II, e), bem como dos que invadem competência privativa do Chefe do Executivo (CF, art. 84, II). Conseqüente deferimento da suspensão cautelar da eficácia de expressões e dispositivos da lei questionada.[...]
(ADI 2405 MC, Relator(a): Min. CARLOS BRITTO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2002, DJ 17-02-2006 PP-00054 EMENT VOL-02221-01 PP-00071 LEXSTF v. 28, n. 327, 2006, p. 14-56)

Transação como forma de extinção do crédito tributário:

TRIBUTÁRIO - ICMS - TRANSAÇÃO: EXTINÇÃO DO PROCESSO.
1. A transação entre o contribuinte e o Fisco leva à extinção da obrigação (art. 171 do CTN).
2. Desconsiderada a transação, há infração ao CTN e ao Código Civil.
3. Recurso provido.
(REsp 21743/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/10/1999, DJ 29/11/1999, p. 146)

Sobre a diferença de natureza jurídica entre a prescrição civil e a tributária:

DIREITO TRIBUTARIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO TRIBUTARIA.ART. 156, V, DO CTN, SUPREMACIA AS NORMAS DOS ARTS. 128 E 219, PAR. 5., DO CPC. APLICAÇÃO DA LEI 8.009/90 A PENHORA REALIZADA ANTES DE SUA VIGENCIA.
I - A PRESCRIÇÃO, POR DEFINIÇÃO DO CTN, E INSTITUTO DE DIREITO MATERIAL, SENDO REGULADA POR LEI COMPLEMENTAR, A QUE A LEI ORDINARIA HA DE CEDER APLICAÇÃO. DE CONSEQUENCIA, O ART. 156, V, DO CTN, POR SER NORMA DE NATUREZA COMPLEMENTAR, SE SOBREPÕE AS REGRAS INSERIDAS NOS ARTS. 166 DO CC, E 128 E 219, PAR. 5., DO CPC.
II - „IN CASU“, NÃO HA DIVISAR QUALQUER MALTRATO AOS ARTS. 109 E 110 DO CTN, SENDO ESCORREITA A DECISÃO RECORRIDA, QUE DEMONSTROU NÃO HAVER CONFLITO ENTRE TAIS DISPOSITIVOS E OS QUE TRATAM DA PRESCRIÇÃO (ART. 156, V, DO CTN).
III - A LEI 8.009/90 APLICA-SE A PENHORA REALIZADA ANTES DE SUA VIGENCIA (SUM. 205/STJ).
IV - RECURSO DESPROVIDO, SEM DISCREPANCIA.
(REsp 29432/RS, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/1998, DJ 29/06/1998, p. 26)

Definitividade da decisão por órgão julgador administrativo favorável ao contribuinte e impossibilidade de controle ministerial sobre o mérito:

ADMINISTRATIVO – MANDADO DE SEGURANÇA – CONSELHO DE CONTRIBUINTES - DECISÃO IRRECORRIDA – RECURSO HIERÁRQUICO – CONTROLE MINISTERIAL – ERRO DE HERMENÊUTICA.
I - A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal.
II - O controle do Ministro da Fazenda (Arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei.
III – As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se defini-

tivas, cumprindo à Administração, de ofício, "exonerar o sujeito passivo "dos gravames decorrentes do litígio" (Dec. 70.235/72, Art. 45).
IV – Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida.
(MS 8810/DF, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/08/2003, DJ 06/10/2003, p. 197)

Coisa Julgada. Inexistência de efeitos em relação a exercícios posteriores.

Súmula 239: DECISÃO QUE DECLARA INDEVIDA A COBRANÇA DO IMPOSTO EMDETERMINADOEXERCÍCIO NÃO FAZ COISA JULGADA EM RELAÇÃO AOSPOSTERIORES.
(STF, Data de AprovaçãoSessão Plenária de 13/12/1963

Possibilidade de levantamento parcial de depósito judicial pelo Fisco sem que isso implique em pronta conversão em renda:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO JUDICIAL. LEVANTAMENTO PARCIAL PELO MUNICÍPIO. INSTITUIÇÃO DE FUNDO DE RESERVA E PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS DA LEI 10.819/2003. HIPÓTESE QUE NÃO CARACTERIZA CONVERSÃO EM RENDA.
1. Cuida-se de Recurso Especial no qual a parte busca reformar acórdão que garantiu o levantamento parcial de depósito judicial pelo Município, consoante expressa autorização do art. 1°, § 2°, da Lei 10.819/2003.
2. A Lei 10.819/2003 concede ao Município que instituir fundo de reserva destinado a garantir eventual obrigação de ressarcimento o repasse de parcela correspondente a 70% do valor dos depósitos em instituição financeira referentes a créditos tributários controvertidos de competência municipal efetuados a partir de sua vigência (arts. 1° e 2°).
3. O STJ já teve a oportunidade de reconhecer a existência desse direito, desde que fosse criado o aludido fundo de reserva e firmado termo de compromisso pelo Chefe do Poder Executivo Municipal, nos moldes do art. 2° da Lei 10.819/2003 (REsp 773.066/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 30/8/2006, p. 175; AgRg na MC 9.617/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 30/05/2005, p.
209). [...]
5. Ao contrário do que alega o recorrente, o repasse do percentual em questão não caracteriza hipótese de conversão de depósito em renda (art. 156, VI, do CTN), mas levantamento parcial sob a condição resolutiva de que o contribuinte venha a ser vencedor no processo. Com efeito, estabelece o art. 4° da Lei 10.819/2003: „Encerrado o processo litigioso com ganho de causa para o depositante, mediante ordem judicial, o valor do depósito efetuado nos termos desta Lei, acrescido da remuneração que lhe foi originalmente atribuída, será colocado à disposição do depositante pela instituição financeira responsável, no prazo de três dias úteis (...)". [...]
(REsp 1365433/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em

05/09/2013, DJe 26/09/2013)

Conversão em renda obrigatória no caso de derrota do contribuinte no litígio:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. DEPÓSITO EFETUADO COM O OBJETIVO DE SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DOCRÉDITO TRIBUTÁRIO, NOS AUTOS DE MANDADO DE SEGURANÇA EM QUE SE DISCUTE A LEGITIMIDADE DOTRIBUTO. VINCULAÇÃO DO DESTINO DO DEPÓSITO AO DESFECHO DA DEMANDA EM QUE EFETUADO.
1. O depósito do montante integral do crédito tributário, na forma do art. 151, II, do CTN, é faculdade de que dispõe o contribuinte para suspender sua exigibilidade. Uma vez realizado, porém, o depósito passa a cumprir também a função de garantia do pagamento do tributo questionado, permanecendo indisponível até o trânsito em julgado da sentença e tendo seu destino estritamente vinculado ao resultado daquela demanda em cujos autos se efetivou.
2. No caso concreto, transitou em julgado a sentença denegatória do mandado de segurança em cujos autos foi efetuado o depósito, após o provimento do recurso extraordinário da Fazenda pelo STF, sendo devida, por essa razão, a conversão daquele valor em renda à parte vitoriosa — o que não impede a recorrente de buscar, pelas vias próprias, a restituição das quantias que, com base em causa de pedir não apreciada naquela impetração, entenda lhe serem devidas.
3. Voto pelo desprovimento do recurso especial.
(REsp252.432/SP, Rel. p/ acórdão Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 28.11.2005, p.189)

Momento da extinção do crédito na conversão em renda:

TRIBUTÁRIO. BENEFÍCIO FISCAL. REGIME FAVORECIDO DA LEI 11.941/2009.INCIDÊNCIA APÓS CONVERSÃO DO DEPÓSITO EM RENDA. IMPOSSIBILIDADE.
1. Cuida-se, na origem, de Agravo de Instrumento interposto contra decisão do juízo de 1° grau que indeferiu requerimento para que o crédito tributário relativo a Execução Fiscal com sentença transitada em julgado, seguida de ordem de conversão do depósito em renda, fosse alcançado pelos benefícios da Lei 11.941/2009.
2. Não se configura a ofensa ao art. 535 do CPC, uma vez que o Tribunal a quo julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada.
3. A Primeira Seção do STJ assentou, em julgamento submetido ao regime do art. 543-C do CPC, que o crédito tributário pode ser atingido pelos benefícios concedidos pela Lei 11.941/2009, no interregno entre o trânsito em julgado e a ordem judicial para transformação do depósito em pagamento definitivo (REsp 1.251.513/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 17/08/2011).
4. A decisão que converte o depósito em pagamento definitivo extingue o crédito tributário. Se este não mais existe, é impossível fazer retroagir o benefício fiscal.

5. Recurso Especial não provido.
(REsp 1369057/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/11/2013, DJe 09/12/2013)

Conversão em renda no caso de extinção do processo sem resolução do mérito:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REJEIÇÃO DA PRETENSÃO AUTORAL SEM RESOLUÇÃO DE MÉRITO. CONVERSÃO DO DEPÓSITO EM RENDA DO FISCO.TRIBUTO EVIDENTEMENTE INDEVIDO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE COM EFEITO VINCULANTE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RETORNO DOS AUTOS À CORTE DE ORIGEM.
1. Com a extinção do processo sem resolução de mérito, o depósito do montante integral realizado pelo contribuinte nos termos do art.
151, II, do CTN para suspender a exigibilidade do crédito tributário deve ser convertido em renda da Fazenda Pública.
2. Essa orientação é excepcionada apenas em situações extremas, como no caso em que a pessoa jurídica contra a qual o contribuinte litiga, e a favor de quem tenha sido feito o depósito, não seja a titular do crédito tributário em discussão; e, também, nas hipóteses em que o tributo seja evidentemente indevido, por exemplo, quando se tratar de uma exação declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal, em decisão com efeito vinculante. Precedente da Primeira Seção: REsp 901.052/SP, de minha relatoria, DJe 03.03.08.
3. A recorrente alega que o tributo não seria exigível diante do resultado do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal da ADIn nº 600-2/SP, o qual teria assegurado a todos os contribuintes a manutenção dos créditos de ICMS na hipótese de exportação de mercadorias.
4. Sucede que a Corte de origem não examinou esse aspecto da demanda - e nem poderia ser diferente, diante da equivocada premissa jurídica adotada -, o que impede que este Superior Tribunal de Justiça avance no exame da matéria em virtude da indefinição dos exatos contornos da controvérsia.
5. Devem os autos retornar à instância ordinária para que, conforme os parâmetros jurídicos agora traçados - com destaque à impossibilidade de conversão em renda de depósito relativo a tributo claramente indevido, em razão da declaração de inconstitucionalidade com efeito vinculante -, o Tribunal a quo promova um novo julgamento do agravo.
6. Recurso especial provido em parte.
(REsp 1155459/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/2012, DJe 25/09/2012)

Conversão em renda: prazo para ajuizamento de ação judicial no caso de depósito em processo administrativo fiscal:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL. DEPÓSITO RECURSAL.
CONVERSÃO EM RENDA. PRAZO. AJUIZAMENTO DE AÇÃO JUDICIAL. ART. 43, §§ 3º E

4º C/C ART. 21, DO DECRETO 70.235/72.
1. O art. 43 do Decreto nº 70.235/72, que disciplina o processo administrativo fiscal, com a redação dada pelo art. 32 da MP nº 2.176-79/01, assim dispõe: [...]
3. Deveras, da dicção dos citados dispositivos legais, dessume-se que, sendo a decisão administrativa definitiva desfavorável ao contribuinte, a autoridade administrativa está autorizada a proceder à conversão em renda dos valores depositados, desde que cumpridos os seguintes requisitos (art. 43, § 3º, „b“, do Decreto 70.235/72): (i) o sujeito passivo não tenha ajuizado ação judicial para discussão do referido débito;(ii) seja respeitado o prazo de 30 dias, previsto no art. 21 do mesmo diploma legal, uma vez que a realização da conversão imediatamente após o término do processo administrativo-fiscal teria o condão de anular a faculdade de o contribuinte ingressar com medida judicial até o último dia desse prazo.
4. Destarte, da leitura dos dispositivos pertinentes ao prazo e procedimentos posteriores à conclusão do processo administrativo, ressoa inequívoco que o Fisco deve intimar o contribuinte sobre a decisão administrativa final, abrindo prazo de 30 dias para que este efetue o pagamento ou comprove que ajuizou ação judicial para a discussão do débito, sendo certo que, apenas se não consumada a segunda hipótese é que o depósito será convertido em renda, descontando-se o seu valor do crédito tributário.
5. Destarte, efetuada a opção pelo pagamento, deve incidir a norma do § 3º , „b“, do art. 43, do Decreto 70.235/72, que impõe a conversão do depósito em renda, uma vez ausente o único óbice legal à sua efetivação: a instauração de medida judicial com vistas a impugnar a exigência fiscal. [...]
(REsp 1136343/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2011, DJe 07/04/2011)

Conversão em renda e inexistência de responsabilidade do contribuinte por acréscimos posteriores ao depósito:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. INFRINGÊNCIA AOS ARTS. 165, 458 e 535 DO CPC NÃO EVIDENCIADA. DEPÓSITO JUDICIAL. ART. 151, II, DO CTN.
CONVERSÃO EM RENDA. PRETENSÃO DA FAZENDA ESTADUAL DE OBTER A COMPLEMENTAÇÃO DO DEPÓSITO EM RAZÃO DE DIFERENÇAS DE CORREÇÃO MONETÁRIA. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE DA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. SÚMULA 179/STJ. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.
1. Recurso especial pelo qual a Fazenda Estadual busca provimento judicial que lhe assegure o direito de receber a complementação do depósito judicial (art. 151, II, do CTN) efetuado pelo contribuinte, na medida em que ele não teria sido atualizado pela Selic, que seria o índice utilizado para correção dos débitos tributários em atraso, mas pela caderneta de poupança. [...]
3. O depósito integral do débito tributário, previsto no art. 151, II, do CTN, é uma garantia facultada pelo sistema tributário nacional pela qual o contribuinte, suspendendo de forma

potestativa a exigibilidade do crédito fiscal, pode discutir a legitimidade da exação sem, contudo, sujeitar-se aos naturais consecutivos da mora.Essa, também, é a inteligência do art. 9º, § 4º, da LEF, segundo o qual „[s]omente o depósito em dinheiro, na forma do art. 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora". No mesmo sentido: REsp 1.011.609/MG, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 6/8/2009.
4. Realizado o depósito, caberá à instituição financeira depositária proceder a devida correção monetária desses valores, nos termos da Súmula 179/STJ: „O estabelecimento de crédito que recebe dinheiro, em depósito judicial, responde pelo pagamento da correção monetária relativa aos valores recolhidos".
5. A disciplina legal concernente à atualização dos débitos tributários não interfere no regime jurídico próprio dos depósitos judiciais e a solução para o eventual descompasso acerca dos indexadores adotados por um e por outro sistema, sobretudo para evitar eventual perda de arrecadação, também deve se dar no plano normativo (lege ferenda), tal como ocorreu com a edição das Leis 9.703/98 e 10.482/02.
6. O contribuinte, portanto, é parte ilegítima para responder demanda que busca questionar diferenças de correção monetária sobre depósito judicial por ele realizado; remanesce à Fazenda Pública, se o caso, acionar a instituição financeira, em demanda autônoma.
7. Recurso especial não provido.
(REsp 1234702/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/02/2012, DJe 10/02/2012)

Depósito do valor do tributo em ação declaratória como forma de constituição do crédito tributário, com posterior conversão em renda, no caso de derrota do contribuinte e inexistência de decadência tributária:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO JUDICIAL. ARTIGO 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA). CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO DEPÓSITO JUDICIAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. DESNECESSIDADE.DECADÊNCIA.
INOCORRÊNCIA. TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO DESFAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO CONTRA O MERO RESPONSÁVEL PELA ARRECADAÇÃO DO TRIBUTO (CONCESSIONÁRIA DE ENERGIA ELÉTRICA). LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM RECONHECIDA NA ORIGEM EM DECISÃO DEFINITIVA. CONVERSÃO DO DEPÓSITO EM RENDA DA CONCESSIONÁRIA QUE DEVERÁ PROCEDER AO IMEDIATO REPASSE DA QUANTIA À ELETROBRÁS (SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA). [...]
(REsp 822.032/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/06/2010, DJe 03/12/2010)

Coisa julgada rescindida. Efeitos sobre a extinção do crédito tributário:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS EMPRESAS. AÇÃO RESCISÓRIA. DESCONSTITUIÇÃO DE DECISÃO QUE RECONHECEU A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXAÇÃO PREVISTA NA LEI 7689/88. MATÉRIA ESSENCIALMENTE CONSTITUCIONAL E JURISPRUDÊNCIA EM CONSONÂNCIA COM O ACÓRDÃO RECORRIDO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONHECIMENTO DO ESPECIAL SOB TAIS ASPECTOS. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.
RESCINDIDA A SENTENÇA O CRÉDITO TRIBUTÁRIO FICA INTACTO; VOLTA-SE AO STATUS QUO ANTE. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO O ART. 156, X, DO CTN.
I - Não cabe conhecer do recurso especial na parte em que o Tribunal a quo decidiu a questão em bases essencialmente constitucionais, estando o acórdão em consonância com jurisprudência do STJ, ausente o prequestionamento de dispositivo legal apontado como malferido.
II - A decisão judicial transitada em julgado extingue o crédito tributário, a teor do disposto no art. 156, inciso X, do Código Tributário Nacional. Julgada procedente rescisória, na espécie, volta-se ao status quo ante, resurgindo o crédito tributário, que pode ser exigido novamente do contribuinte, eis que, com a procedência da ação, desaparece a decisão judicial passada em julgado e fica sem efeito a extinção, porquanto deixou de existir a coisa julgada.

III - Recurso especial parcialmente conhecido, mas improvido.
(REsp 333.258/DF, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/04/2002, DJ 12/08/2002, p. 172)

Impossibilidade de compensação ou dação em pagamento de precatórios devidos por pessoa jurídica distinta:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL.COMPENSAÇÃO. ART. 170 DO CTN. LEI LOCAL AUTORIZATIVA. NECESSIDADE.PRECATÓRIO DEVIDO POR PESSOA JURÍDICA DISTINTA. IMPOSSIBILIDADE DE EXTINÇÃO, MEDIANTE COMPENSAÇÃO OU DAÇÃO EM PAGAMENTO, DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS COM CRÉDITO ORIUNDO DE PRECATÓRIO DEVIDO POR ESTADO-MEMBRO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ. [...]
(AgRg no AREsp 489.459/RS, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/05/2014, DJe 28/05/2014)

Dação em pagamento de bens imóveis. Necessidade de lei de cada ente federativo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DAÇÃO EM PAGAMENTO DE BEM IMÓVEL (CTN, ART. 156, XI).PRECEITO NORMATIVO DE EFICÁCIA LIMITADA.
1. O inciso XI, do art. 156 do CTN (incluído pela LC 104/2001), que prevê, como modalida-

de de extinção do crédito tributário, „a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei", é preceito normativo de eficácia limitada, subordinada à intermediação de norma regulamentadora. O CTN, na sua condição de lei complementar destinada a „estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária" (CF, art. 146, III), autorizou aquela modalidade de extinção do crédito tributário, mas não a impôs obrigatoriamente, cabendo assim a cada ente federativo, no domínio de sua competência e segundo as conveniências de sua política fiscal, editar norma própria para implementar a medida.
2. Recurso especial improvido.

(REsp 884272/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/03/2007, DJ 29/03/2007, p. 238)

---

[1] Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 18 ed. rev. ampl., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 467. Nesse mesmo sentido, veja-se: Luís Eduardo Schoueri, Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 551.
[2] Nesse sentido, veja-se: Eduardo Marcial Ferreira Jardim, Curso de Direito Tributário, São Paulo: Noeses, 2013, p. 263; Regina Helena Costa, Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 3 ed. rev. atual. ampl., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 264; Roberto França de Vasconcellos, Extinção da Obrigação Tributária, in Eurico Marcos Dinis de Santi, Fernando Aurélio Zilveti e Roberto QuirogaMosquera, Tributação das Empresas, São Paulo: QuartierLatin, 2006, p. 362.
[3] Roberto França de Vasconcellos, Extinção da Obrigação Tributária, in Eurico Marcos Dinis de Santi, Fernando Aurélio Zilveti e Roberto QuirogaMosquera, Tributação das Empresas, São Paulo: QuartierLatin, 2006, p. 363.
[4] Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 18 ed. rev. ampl., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 467-468; Paulo de Barros Carvalho, Direito Tributário, Linguagem e Método, 2 ed., São Paulo: Noeses, 2008, p. 468.
[6] André Mendes Moreira, Causas Extintivas do Crédito Tributárioa Pseudo-Taxatividade do art. 156 do CTN, in André Mendes Moreira [et al.] Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais, São 7Paulo: Noeses, 2013, p. 2-3
Ricardo Lobo Torres, Curso de Direito Financeiro e Tributário, 16 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 288.
[8] Roberto França de Vasconcellos, Extinção da Obrigação Tributária, in Eurico Marcos Dinis de Santi, Fernando Aurélio Zilveti e Roberto QuirogaMosquera, Tributação das Empresas, São Paulo: QuartierLatin, 2006, p. 363-364.
[9] Nesse sentido: Carlos Renato Cunha, O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo: Limites da Praticabilidade Tributária, Curitiba, Juruá, 2011, p. 88-97; Roberto França de Vasconcellos, Extinção da Obrigação Tributária, in Eurico Marcos Dinis de Santi, Fernando Aurélio Zilveti e Roberto QuirogaMosquera, Tributação das Empresas, São Paulo: QuartierLatin, 2006, p. 363-364.

[10] Nesse sentido: André Mendes Moreira, Causas Extintivas do Crédito Tributárioa Pseudo-Taxatividade do art. 156 do CTN, in André Mendes Moreira [et al.] Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais, São Paulo: Noeses, 2013, p. 4.

[11] Ricardo Alexandre, Direito Tributário Esquematizado, São Paulo: Método, 2007, p. 382.

[12] Neste sentido: Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 18 ed. rev. ampl., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 469; Luís Eduardo Schoueri, Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 576; Regina Helena Costa, Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 3 ed. rev. atual. ampl., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 265; Ricardo Lobo Torres, Curso de Direito Financeiro e Tributário, 16 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 288; Roberto França de Vasconcellos, Extinção da Obrigação Tributária, in Eurico Marcos Dinis de Santi, Fernando Aurélio Zilveti e Roberto QuirogaMosquera, Tributação das Empresas, São Paulo: QuartierLatin, 2006, p. 362;. André Mendes Moreira, Causas Extintivas do Crédito Tributárioa Pseudo-Taxatividade do art. 156 do CTN, in André Mendes Moreira [et al.] Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais, São Paulo: Noeses, 2013, p. 8-9.

[13] Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 18 ed. rev. ampl., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 469; Roberto França de Vasconcellos, Extinção da Obrigação Tributária, in Eurico Marcos Dinis de Santi, Fernando Aurélio Zilveti e Roberto QuirogaMosquera, Tributação das Empresas, São Paulo: QuartierLatin, 2006, p. 376; André Mendes Moreira, Causas Extintivas do Crédito Tributário a Pseudo-Taxatividade do art. 156 do CTN, in André Mendes Moreira [et al.] Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais, São Paulo: Noeses, 2013, p. 9; Ricardo Lobo Torres, Curso de Direito Financeiro e Tributário, 16 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 288.

[14] Em sentido contrário, entendendo pela possibilidade de dação em pagamento de bens móveis, na forma da lei de cada ente tributante, exemplificativamente: Eduardo Marcial Ferreira Jardim, Curso de Direito Tributário, São Paulo: Noeses, 2013, p. 264; André Mendes Moreira, Causas Extintivas do Crédito Tributárioa Pseudo-Taxatividade do art. 156 do CTN, in André Mendes Moreira [et al.] Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais, São Paulo: Noeses, 2013, p. 6-7.

[15] Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, 15 ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 390. Nesse mesmo sentido: Guilherme Cezaroti, in Marcelo Magalhães Peixoto e Marcelo de Lima Castro Diniz {Coord.], Curso de Direito Tributário da APET, São Paulo: MP Editora, 2005, p. 196.

[16] Roberto França de Vasconcellos, Extinção da Obrigação Tributária, in Eurico Marcos Dinis de Santi, Fernando Aurélio Zilveti e Roberto QuirogaMosquera, Tributação das Empresas, São Paulo: QuartierLatin, 2006, p. 390.

[17] Ricardo Alexandre, Direito Tributário Esquematizado, São Paulo: Método, 2007, p. 384.

[18] Roberto França de Vasconcellos, por exemplo, entende ser possível a novação objetiva, na esfera tributária, desde que com autorização legal. Nesse sentido, vide: Extinção da Obrigação Tributária, in Eurico Marcos Dinis de Santi, Fernando Aurélio Zilveti e Roberto QuirogaMosquera, Tributação das Empresas, São Paulo: QuartierLatin, 2006, p. 375.

[19] Roberto França de Vasconcellos, Extinção da Obrigação Tributária, in Eurico Marcos Dinis de Santi, Fernando Aurélio Zilveti e Roberto QuirogaMosquera, Tributação das Empresas, São Paulo: QuartierLatin, 2006, p. 378.
[20] Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 31 ed., rev. atual. ampl., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 209.
[21] Nesse sentido: Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 18 ed. rev. ampl., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 469; Regina Helena Costa, Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 3 ed. rev. atual. ampl., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 266.
[22] Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 31 ed., rev. atual. ampl., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 221.
[23] Luís Eduardo Schoueri, Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 561. Há quem entenda, em sentido contrário, que existe um direito à compensação, com fulcro nos direitos fundamentais. Nesse sentido: Eduardo Marcial Ferreira Jardim, Curso de Direito Tributário, São Paulo: Noeses, 2013, p. 264.
[24] Eduardo Marcial Ferreira Jardim, Curso de Direito Tributário, São Paulo: Noeses, 2013, p. 264.
[25] Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 18 ed. rev. ampl., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 479.
[26] Regina Helena Costa, Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 3 ed. rev. atual. ampl., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 286.
[27] Em sentido contrário, veja-se: Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 18 ed. rev. ampl., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 489.
[28] Nesse sentido: Paulo de Barros Carvalho, Direito Tributário, Linguagem e Método, 2 ed., São Paulo: Noeses, 2008, p. 509.
[29] Nesse sentido: Luís Eduardo Schoueri, Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 575.
[30] Regina Helena Costa, Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 3 ed. rev. atual. ampl., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 278.
[31] Regina Helena Costa, Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 3 ed. rev. atual. ampl., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 279.
[32] Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 31 ed., rev. atual. ampl., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 238. Também nesse sentido: Paulo de Barros Carvalho, Direito Tributário, Linguagem e Método, 2 ed., São Paulo: Noeses, 2008, p. 509; Anis Kfouri Jr., Curso de Direito Tributário, 2 ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 309.
[33] Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 18 ed. rev. ampl., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 377.
[34] André Mendes Moreira, Causas Extintivas do Crédito Tributárioa Pseudo-Taxatividade do art. 156 do CTN, in André Mendes Moreira [et al.] Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais, São Paulo: Noeses, 2013, p. 33.
[35] Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 31 ed., rev. atual. ampl., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 239.

[36] Anis Kfouri Jr., Curso de Direito Tributário, 2 ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 310.
[37] Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, 15 ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 395.
[38] Luís Eduardo Schoueri, Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 555.
[39] Hugo de Brito Machado Segundo, Processo Tributário, São Paulo: Atlas, 2004, p. 199.
[40] Hugo de Brito Machado Segundo, Processo Tributário, São Paulo: Atlas, 2004, p. 199.
[41] Eduardo Marcial Ferreira Jardim, Curso de Direito Tributário, São Paulo: Noeses, 2013, p. 273.
[42] Hugo de Brito Machado Segundo, Processo Tributário, São Paulo: Atlas, 2004, p. 189.
[43] Luís Eduardo Schoueri, Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 576. Nesse mesmo sentido: Leandro Paulsen, Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 12 ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 1099.
[44] Eduardo Marcial Ferreira Jardim, Curso de Direito Tributário, São Paulo: Noeses, 2013, p. 274.
[45] Celso Antônio Bandeira de Mello, Curso de Direito Administrativo, 20 ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 232-233.
[46] Neste mesmo sentido, veja-se, exemplificativamente: Eduardo Marcial Ferreira Jardim, Curso de Direito Tributário, São Paulo: Noeses, 2013, p. 274; Ricardo Alexandre, Direito Tributário Esquematizado, São Paulo: Método, 2007, p. 439; Regina Helena Costa, Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 3 ed. rev. atual. ampl., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 292; Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 31 ed., rev. atual. ampl., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 240; Paulo de Barros Carvalho, Direito Tributário, Linguagem e Método, 2 ed., São Paulo: Noeses, 2008, p. 514; André Mendes Moreira, Causas Extintivas do Crédito Tributário a Pseudo-Taxatividade do art. 156 do CTN, in André Mendes Moreira [et al.] Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais, São Paulo: Noeses, 2013, p. 33; Luiz Felipe Silveira Difini, Manual de Direito Tributário, 4 ed., São Paulo: Saraiva, 2008; Anis Kfouri Jr., Curso de Direito Tributário, 2 ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 309; Célio Armando Janczeski, Processo Tributário Administrativo e Judicial na Teoria e na Prática, 2 ed., Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006, p. 81-83; Hugo de Brito Machado Segundo, Processo Tributário, São Paulo: Atlas, 2004, p. 199.
[47] Regina Helena Costa, Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 3 ed. rev. atual. ampl., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 292; André Mendes Moreira, Causas Extintivas do Crédito Tributário a Pseudo-Taxatividade do art. 156 do CTN, in André Mendes Moreira [et al.] Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais, São Paulo: Noeses, 2013, p. 33.
[48] Anis Kfouri Jr., Curso de Direito Tributário, 2 ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 310.
[49] Eduardo Sabbag, Manual de Direito Tributário, 3 ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 879.
[50] Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 18 ed. rev. ampl., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 494. Nesse mesmo sentido: Luís Eduardo Schoueri, Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 576.
[51] Regina Helena Costa entende que a lei a que se refere o CTN seria uma norma geral em matéria tributária, podendo os entes federativos, até sua edição, regularem-se através de

normas próprias: in Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 3 ed. rev. atual. ampl., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 280.

52 Roberto França de Vasconcellos, Extinção da Obrigação Tributária, in Eurico Marcos Dinis de Santi, Fernando Aurélio Zilveti e Roberto QuirogaMosquera, Tributação das Empresas, São Paulo: QuartierLatin, 2006, p. 388.

53 Luís Eduardo Schoueri, Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 576.

Art. 157. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.

AUTOR
Smith Barreni

Inicialmente, cumpre destacar que há um equívoco na redação do artigo em referência, especificamente no que se refere ao termo "ilide" (=refutar/contestar). Em verdade, o correto seria "elide" (que significa eliminar/suprimir), pois o verdadeiro significado do art. 157, do CTN diz respeito ao fato de a imposição de penalidade (por exemplo, multa – de caráter moratório ou punitivo) não afastar o dever de recolhimento do tributo.

Este equívoco foi, inclusive, observado por ALIOMAR BALEEIRO, que, em sua obra Direito Tributário Brasileiro, substituiu a palavra "ilide" por "elide". Igual observação foi feita, também, por HUGO DE BRITO MACHADO[1] e RICARDO LOBO TORRES[2] :

O dispositivo em questão, inclusive, não apresenta maiores novidades, uma vez que, à luz do art. 3º, do CTN, tributo e multa são figuras jurídicas completamente distintas, de modo que a aplicação desta última – que não tem natureza compensatória, e nem se constitui como obrigação alternativa – não pode, por óbvio, influenciar no dever de pagamento do tributo.

Nesse sentido, merecem destaque as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO: "A multa infligida para punir o descumprimento da prestação não substitui o crédito tributário. Deverá o infrator recolher a quantia equivalente à penalidade pecuniária e, além disso, cumprir a prestação do tributo"[3] .

---

1 "Antes de qualquer outro comentário, ressaltamos que a palavra ilide, no art. 157 do Código Tributário Nacional, parece consubstanciar um equívoco de linguagem. Equívoco corrigido por Baleeiro, tanto que em seu Direito Tributário Brasileiro escreveu 'elide' em lugar de 'ilide'". (MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. 2.ed, vol. III, São Paulo: Atlas, 2009, p.283).

[2] "Há um problema de linguagem no art. 157 do CTN. Na publicação oficial da Imprensa Nacional aparece a palavra 'ilide', que, a rigor, tem o sentido de refutar, contradizer. O correto é "elide", do verbo elidir, que significa eliminar ou suprimir. Por isso preferimos utilizar o termo correto – "elide", como aliás já fez Aliomar Baleeiro". (TORRES, Ricardo Lobo. Comentários ao Código Tributário Nacional. Coord. Ives Gandra da Silva Martins, 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.432)

[3] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.491.

Art. 158. O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:
I - quando parcial, das prestações em que se decomponha;
II - quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos.

AUTOR

Smith Barreni

I - quando parcial, das prestações em que se decomponha;

Estabelece o art. 322, do Código Civil que "Quando o pagamento for em quotas periódicas, a quitação da última estabelece, até prova em contrário, a presunção de estarem solvidas as anteriores". Como se vê, no âmbito das relações jurídicas reguladas pelo direito privado, e nos casos de pagamento em prestações, a quitação da última parcela propicia uma presunção relativa (pois admite prova em contrário) de que as anteriores foram devidamente adimplidas.

Já no âmbito das relações tributárias isso não ocorre. Assim, um contribuinte que, por exemplo, requerer o parcelamento de sua dívida tributária (nos termos da legislação aplicável), deverámanter em boa guarda todos os comprovantes de recolhimento das parcelas relacionadas à referida obrigação, uma vez que o simples fato de possuir a prova de quitação da última parcela não o exime dos riscos de a Fazenda Pública exigir o pagamento de alguma parcela anterior.

Nesse sentido foram as lições de ALIOMAR BALEEIRO:

> Na realidade da vida brasileira atual nem o próprio pagamento tranquilizará o contribuinte confiante, que perder ou deixar extraviar a quitação da soma paga. Esta mesma lhe poderá ser reclamada sem esperanças de obter certificado de

quanto pagou, porque a repartição não está habilitada a verificá-lo.
Os contribuintes domiciliados no Estado da Guanabara, de 1967 a 1968, foram intimados a exibir seus comprovantes, de impostos dos exercícios de cinco anos anteriores, porque a repartição não sabia quais os que estavam quites. Seria ilegal a nova cobrança do que já fora pago, mas o contribuinte estaria privado da prova pelo extravio do conhecimento ou recibo, na impossibilidade de obter certidão do recolhimento[1].

Portanto, a mensagem do inciso I, do art. 158, é muito clara, e no sentido de que o sujeito passivo, seja contribuinte, seja responsável, deve conservar, ao menos durante o curso do prazo prescricional, todos os comprovantes de recolhimento dos tributos, sob pena de sofrer os riscos de nova cobrança de um tributo já pago ao sujeito ativo competente.

II - quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos.

O que se extrai do inciso em questão, especialmente de sua parte final (em que se faz menção "...a outros tributos") é que o pagamento, por exemplo, do IPTU, não exime o contribuinte do dever de recolhimento da chamada "Taxa de Lixo", uma vez que se trata, aqui, de espécies tributárias completamente distintas (uma imposto, outra taxa), relacionadas, portanto, a hipóteses de incidência (=fato gerador) também diferentes.

Já a primeira parte do dispositivo parece ser um desdobramento das hipóteses do Código Tributário Nacional que versam sobre revisão do lançamento (arts. 145 e 149, do CTN). De fato, o pagamento de um tributo não impede que a Fazenda Pública, desde que dentro do prazo decadencial e nas hipóteses autorizadas pelo CTN, instaure um procedimento tendente à revisão do lançamento anteriormente efetuado, e, ato contínuo, exija do sujeito passivo o valor que entender como sendo correspondente à diferença entre o que era efetivamente devido e aquilo que foi efetivamente recolhido.

Este raciocínio vale, também, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação. Assim, se determinado comerciante apura, declara em GIA/ICMS e paga o valor declarado a determinado Estado, tal recolhimento não impede que o Fisco estadual cobre, futuramente, eventuais diferenças decorrentes de um pagamento feito a menor. Isso é válido, é claro, se o procedimento de "revisão" da atividade de apuração e pagamento, feitos, a princípio, pelo contribuinte, estiver dentro do prazo decadencial.

---

[1] BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.864.

Art. 159. Quando a legislação tributária não dispuser a respeito, o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo.

AUTOR
Smith Barreni

Como se pode observar, a regra em questão possui aplicabilidade apenas "Quando a legislação tributária não dispuser a respeito". É nítido, portanto, seu caráter supletivo. Assim, pode-se dizer que, salvo disposição em contrário, o recolhimento do tributo deverá ser feito junto à repartição fazendária competente do domicílio do sujeito passivo. As regras relacionadas ao domicílio do contribuinte estão, por sua vez, elencadas nos incisos e parágrafos do art. 127, do CTN.

Agora, uma coisa é certa: a grande maioria dos contribuintes não pagam, atualmente, seus tributos diretamente na Secretaria da Fazenda do Estado, do Município, ou, ainda, da Receita Federal. E se tomarem alguma providência nesse sentido, certamente serão instruídos pelo funcionário da respectiva repartição de que "ali não se pode receber valores", ou "as guias devem ser emitidas pela internet, e posteriormente pagas no banco".

De fato, as redes bancárias são, hoje, fundamentais na atividade de arrecadação dos tributos. PAULO DE BARROS CARVALHO afirma, inclusive, que "Quase todas as leis dispõem em sentido contrário, aproveitando a exceção aberta pelo preceito do art. 159 e os recolhimentos são feitos nas unidades da rede bancária do País"[1], e RICARDO LOBO TORRES destaca que a regra estipulada no art. 159, do CTN, "...perdeu muito da importância em virtude de o pagamento hoje se efetuar, em quase sua totalidade, na rede bancária"[2].

Não se está dizendo, aqui, que os bancos são sujeitos ativos de obrigações tributárias (até mesmo porque tal afirmação seria um grande absurdo); o que se pretende dizer é que os sujeitos ativos das obrigações tributárias (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), no exercício pleno da chamada "capacidade tributária ativa", celebram, com as instituições financeiras, contratos de prestação de serviços de arrecadação de receitas tributárias, o que torna os bancos entes responsáveis apenas pela arrecadação dos recursos pagos pelos contribuintes, seja diretamente no guichê de caixa, seja no caixa eletrônico ou via internet. Os valores arrecadados, por sua vez, são repassados para os cofres da pessoa política competente, que deverá, em seguida, proceder à baixa do débito junto ao sistema da Fazenda Pública.

Como se vê, a realidade permite que um contribuinte do IPTU, com domicílio em Curitiba/PR, pague o imposto em qualquer agência bancária da instituição financeira credenciada

para o recebimento dos valores, ou, ainda, em qualquer lugar que simplesmente tenha acesso à internet, desde que, é claro, seja autorizado o pagamento deste modo.

---

[1] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.491.
[2] TORRES, Ricardo Lobo. Comentários ao Código Tributário Nacional. Coord. Ives Gandra da Silva Martins, 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.434.

Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

AUTOR
Smith Barreni

Antes de qualquer análise relativa ao dispositivo em questão, é necessário destacar a diferença entre o critério (ou aspecto) temporal da hipótese de incidência tributária (=fato gerador) do elemento temporal relacionado ao prazo de vencimento dos tributos.

Conforme as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, toda e qualquer norma jurídica tributária de comportamento é composta por uma hipótese de incidência (que o CTN designa de "fato gerador") e por uma consequência. Na hipótese de incidência tributária, é possível verificar a existência de 3 (três) critérios, a saber: material, espacial e temporal.

No critério material há, conforme as lições do referido autor, referências ao comportamento das pessoas que, por sua vez, foi eleito pelo legislador como relevante para fins tributários. De modo geral, e sem se adentrar na teoria que distingue o "fato" do "evento" (e as consequências decorrentes dessa distinção), pode-se exemplificar os comportamentos previstos no critério material como: "auferir renda", para fins de atribuição, ao sujeito passivo, do dever de recolhimento do imposto de renda aos cofres da União; "realizar operação relativa à circulação de mercadorias", que ocasionará o nascimento da obrigação tributária relativa ao ICMS; e assim por diante.

O critério espacial, por sua vez, indica o local em que o fato referido no critério material deve ocorrer para que surja a obrigação tributária. É a repartição aduaneira, no caso dos tributos que gravam o comércio exterior; a zona urbana do Município, no que tange ao tributo que grava a propriedade territorial urbana; o âmbito de vigência da lei estadual que

dispõe a respeito do IPVA; etc.

Por fim, o critério temporal da hipótese de incidência, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, compreende "...o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária"[1]. É o critério temporal do "fato gerador" (=hipótese de incidência), portanto, que identifica o momento em que o fato previsto no critério material tem que ocorrer para que a obrigação tributária tenha o seu perfil jurídico traçado.

Cumpre esclarecer que o critério temporal da hipótese, assim como qualquer outro critério, seja da hipótese, seja do consequente (que não será objeto de análise neste momento), deve estar designado pela lei, por força do princípio da legalidade (art. 5º, II, e 150, I, ambos da Constituição Federal). E nem poderia ser diferente, uma vez que o critério temporal é parte integrante da norma jurídica tributária, que, por sua vez, é extraída a partir da leitura dos textos do direito positivo.

Portanto, e em resumo, o legislador deverá indicar, por meio dos textos do direito positivo, o momento em que se considera ocorrido o fato gerador de determinada figura tributária. É o que como ocorre, por exemplo, com o IPTU, em que o critério temporal corresponde ao dia 1º de janeiro de cada ano-calendário; com o ICMS, que, no que se refere às operações relativas à circulação de mercadorias, tem como critério temporal o momento da saída da mercadoria do estabelecimento do comerciante; e assim por diante.

Outra coisa, porém, é o prazo de vencimento de um tributo. Este diz respeito apenas ao lapso temporal concedido ao sujeito passivo para honrar com seu dever jurídico de recolher, aos cofres públicos, o tributo devido (dever este, aliás, que pressupõe o nascimento da obrigação tributária, que, por sua vez, ocorre no momento indicado no critério temporal da hipótese de incidência).

Portanto, há que se ter em mente que prazo de vencimento e critério temporal não se confundem. Basta observar que o fato gerador do IPTU ocorre no dia 1º de janeiro de cada ano (pois este é o critério temporal eleito pelos legisladores de quase a totalidade dos Municípios brasileiros), mas que, evidentemente, ninguém precisa sair às pressas, no primeiro ou segundo dia do ano, para adimplir o débito relativo a este imposto. O pagamento somente deverá ser feito no prazo de vencimento estipulado no documento que materializa o ato de lançamento do tributo (que, no caso do IPTU, corresponde ao "carnê"), que, evidentemente, é posterior ao nascimento da obrigação tributária.

Assim, pode-se dizer que o critério temporal está relacionado com a hipótese de incidên-

cia da norma jurídica tributária, ao passo que a data de vencimento está relacionada, de modo imediato, ao lançamento (art. 142, do CTN).

Estas considerações são de fundamental importância para se concluir que a exigência de lei, em sentido formal, para a identificação do critério temporal, não se aplica à hipótese de fixação do prazo de vencimento de um tributo. Tanto é assim que o caput do art. 160, do CTN, faz menção à expressão "legislação tributária", que, à luz do art. 96, do CTN, compreende não apenas a lei (ordinária ou complementar), mas, também, os "...tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes".

É evidente que uma lei pode estipular a data de vencimento de um tributo. Contudo, nada obsta que um ato infralegal – como, por exemplo, um decreto –discipline referida matéria. Outra não é, inclusive, a opinião de LEANDRO PAULSEN: "A fixação do prazo para pagamento do tributo pode ser realizada no simples exercício da função regulamentadora, mediante ato infralegal do próprio sujeito ativo. Daí, inclusive, o porquê de o art. 160 fazer referência genérica à legislação tributária"[2].

No mesmo sentido já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça: "A fixação da data do vencimento do imposto, via decreto, não viola o CTN (arts. 97 e 160) simplesmente porque o vocábulo 'legislação' não significa apenas lei"[3].

No mais, o dispositivo em análise não deixa dúvidas que, na hipótese de omissão na legislação quanto ao momento de vencimento da dívida, o prazo a ser considerado será de 30 dias, contados da data do lançamento.

Por fim, cumpre destacar que as conclusões acima não se aplicam aos casos de determinação de pagamento antecipado de tributo.

Sobre o assunto, merecem destaque as lições de LEANDRO PAULSEN:

> A determinação de pagamento antecipado, com vencimento anterior à própria ocorrência do fato gerador, desborda da simples função regulamentadora. Como a obrigação surge com a ocorrência do fato gerador, impor ao contribuinte pagamento antes disso implica estabelecer obrigação adicional. Efetivamente, não se trata de simplesmente disciplinar o prazo para pagamento da obrigação já surgida, mas de impor a obrigação de pagar em face da expectativa de que venha a ocorrer o fato gerador. Via de regra, tal exigirá inclusive a utilização de ficção, pois terá o legislador que estabelecer uma base de cálculo presumida. Extrapolando a função meramente regulamentar, dependendo de lei em sentido estrito[4].

De fato, quando se trata de antecipação do pagamento, fala-se em vencimento da obrigação antes mesmo da ocorrência do fato gerador (tributação, no caso, de um fato gerador "presumido", assim considerado como aquele que, embora ainda não tenha ocorrido, muito provavelmente irá ocorrer). E nestes casos não se trata, pura e simplesmente, de regulamentação do prazo de vencimento da dívida, mas, sim, de estipulação de uma obrigação adicional, relacionada ao dever de se pagar o tributo em virtude da expectativa de ocorrência do fato gerador. Evidentemente que tal ficção jurídica somente pode ser estabelecida por meio de lei, em respeito, inclusive, à determinação contida no art. 150, §7º, da Constituição Federal.

Parágrafo único. A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça.

O enunciado em questão trata de hipótese de remissão parcial, ou seja, de "perdão" de parte da dívida (que corresponde justamente ao "desconto") em virtude do adimplemento do tributo antes do prazo de vencimento[5].

No âmbito municipal é muito comum a estipulação de desconto para o pagamento antecipado do IPTU. Igualmente ocorre com o IPVA, que, em vários Estados, conta com legislação que, por meio dos descontos (que costumam variar entre 5% e 10%), estimula o pagamento integral e antecipado do imposto.

Em verdade, o parágrafo único do art. 160, do CTN,consigna a possibilidade de o legislador estimular, por meio de uma redução quantitativa, uma conduta do contribuinte no sentido de adimplir a totalidade do crédito tributário no prazo prefixado. O benefício, aqui, é uma via de mão dupla: o Fisco garante o recebimento do seu crédito, à vista, ao passo que o contribuinte se vê desincumbido do ônus tributário por um valor inferior àquele que, por exemplo, fosse submetido ao parcelamento.

---

[1] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.331.

[2] PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 2222.

[3] REsp n. 95632 – SP, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 12/04/1999.

[4] PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 2222.

[5] Nesse sentido é a lição de RICARDO LOBO TORRES: "O desconto, na realidade, é remissão parcial do crédito, e por isso foi autorizado expressamente pelo CTN" (TORRES, Ricardo Lobo. Comentários ao Código Tributário Nacional. Coord. Ives Gandra da Silva Martins, 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.436).

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

AUTOR
Smith Barreni

O dispositivo em questão trata das hipóteses de inadimplemento da obrigação tributária, ou seja, dos casos em que o tributo não é pago dentro do prazo de vencimento estipulado na legislação tributária.

Os juros de mora, de que trata o dispositivo, se caracteriza como uma espécie de "recomposição patrimonial", uma vez que os valores recebidos pela Fazenda Pública, a título de atraso pelo pagamento por parte do contribuinte, visa a ressarcir o capital suprimido pela mora, caracterizando, assim, uma forma de "indenização" em favor do Fisco.

A expressão "seja qual for o motivo determinante da falta" deixa claro que o dever de pagamento dos juros independe de dolo ou culpa por parte do sujeito passivo inadimplente. Neste ponto, pode-se dizer que a responsabilidade pelos juros é semelhante à responsabilidade por infrações, que, a teor do art. 136, do CTN, é objetiva.

Cumpre esclarecer, ainda, que a correção monetária também é devida, muito embora o legislador tenha se omitido quanto a este ponto. Isso porque a correção monetária, a rigor, caracteriza mera recomposição patrimonial (e não acréscimo), de modo que sua não incidência implicaria, no caso concreto, uma verdadeira redução do crédito tributário. Basta imaginar um tributo pago 3 (três) anos depois da data do seu vencimento. Considerando a inflação do período, certamente o valor pago não corresponderia, em termos de "poder aquisitivo", à mesma quantia que deveria ter sido paga há anos atrás.

Essa é, inclusive, a razão pela qual não se pode confundir juros de mora com correção monetária. Enquanto o primeiro possui caráter indenizatório (nos casos de pagamento extemporâneo de tributos), o segundo tem a função de simplesmente recompor o patrimônio defasado em virtude do tempo transcorrido entre o vencimento da dívida e o seu efetivo pagamento.

No que se refere às penalidades, há que se destacaras multas aplicadas em razão do descumprimento de deveres tributários. O crédito tributário inadimplido está sujeito não apenas aos juros de mora e à correção monetária, mas, também, conforme disposto no

art. 161, do CTN, às multas decorrentes do descumprimento de deveres tributários (desde que previstas em lei).

Contudo, cumpre esclarecer que, conforme doutrina majoritária, e entendimento consolidado do STF, as multas estão submetidas ao princípio do não-confisco, razão pela qual não poderão ser excessivas ao ponto de prejudicar o direito de propriedade do contribuinte. Para ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, o princípio do "não-confisco", positivado no art. 150, IV, da Constituição, aplica-se às multas decorrentes do descumprimento de deveres tributários, em virtude da proteção constitucional ao direito de propriedade. Confira-se as lições deste autor:

> *O princípio do não-confisco, insculpido no art. 150, IV, da Constituição Federal, proíbe usurpar, simulando tributar ou sancionar, o patrimônio do contribuinte. Assim, as leis tributárias não podem compelir os contribuintes a colaborar, além da monta, com os gastos públicos; tampouco, sancioná-los desmedidamente.*
> *(...)*
> *Na medida em que a Constituição brasileira reconhece e garante o direito de propriedade (embora submeta aos princípios da função social e da dignidade da pessoa humana), é evidente que a tributação ou a apenação fiscal não podem, por via indireta, torná-lo ilusório.*
> *Com efeito, a tributação ou apenação fiscal não podem agredir a propriedade privada, a ponto de colocá-la em risco. Em termos mais técnicos, não podem assumir feições confiscatórias*[1]*.*

É interessante notar, ainda, que, no entender de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, a violação à norma extraída a partir do art. 150, IV, da Constituição da República, decorre da violação a outro princípio constitucional, qual seja, o da proporcionalidade. Tanto é assim que o autor em questão, ao tratar a respeito das obrigações acessórias, assevera que "...sanções de natureza tributária – ainda quando formalmente previstas em lei –, na tutela de interesses fiscalizatórios, são inconstitucionais, caso excedam os limites da proporcionalidade, de modo a se tornarem confiscatórias"[2] .

Para RICARDO LOBO TORRES, "Sujeitam-se à vedação constitucional [aos efeitos de confisco] as multas e penalidades pecuniárias aplicadas pelo descumprimento da legislação fiscal, quando exorbitantes"3 , entendimento que é compartilhado por SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, que, após tratar a respeito do art. 150, IV, da Constituição, consignou que "...uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações lícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco", razão pela qual, a partir do momento em que a multa "...é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto"[4] .

Os precedentes do Supremo Tribunal Federal demonstram o firme posicionamento daquela Corte no sentido de que o princípio do “não-confisco”, positivado no art. 150, IV, da Constituição, aplica-se, também, às multas decorrentes do descumprimento de deveres tributários.

Nesse sentido, merece destaque a seguinte passagem do acórdão proferido na ADI n. 551, de relatoria do Ministro ILMAR GALVÃO:

> O art. 150, IV, da Carta da República veda a utilização de tributo com efeito confiscatório. Ou seja, a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa ao ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação.
> Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo[5/6].

Convém destacar que o STF tem reconhecido a competência do Poder Judiciário para, ao afastar a penalidade com efeito de confisco, estabelecer um percentual que seja razoável e proporcional à gravidade da conduta praticada pelo sujeito passivo[7/8] .

Ademais, muito embora inexista, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, precedente que tenha fixado um “percentual parâmetro”, para fins de identificação dos efeitos de confisco de uma multa, é possível notar, pelo conjunto dos julgados que trataram a respeito desta matéria, que, de maneira geral, se tem reconhecido o efeito confiscatório das penalidades que superam o valor da exação. Abaixo deste percentual de 100% sobre o valor do tributo, a Corte Suprema tem se pronunciado pela constitucionalidade da infração fiscal.

Nesse sentido, merece destaque, mais uma vez, o julgamento proferido na ADI n. 551, em que o Relator, Ministro ILMAR GALVÃO, ao tratar a respeito de multas cujos percentuais mínimos eram de 200% e 500%, em virtude do não recolhimento do tributo e de sonegação, respectivamente, consignou, com fundamento, também, no princípio da proporcionalidade, que:

> O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua conseqüência jurídica, a própria multa.
> Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como conseqüência do não recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco.
> Igual desproporção constata-se na hipótese de sonegação, na qual a multa não pode ser inferir a cinco vezes o valor da taxa ou imposto, afetando ainda mais o patrimônio do contribuinte[9].

Neste mesmo julgado, o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE reconheceu que, muito embora

existam dificuldades em se identificar aquilo que possui, ou não, efeitos de confisco, seria certo que uma multa de duas ou cinco vezes o valor do tributo ocasionaria este indesejado efeito[10].

E a respeito de se considerar o valor do tributo como parâmetro para a fixação de multas em razão do descumprimento de deveres tributários, merecem destaque as palavras do Ministro MARCO AURÉLIO:

Embora haja dificuldade, como ressaltado pelo ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal.
No caso, quando se cogita de multa de duas vezes o valor do principal – que é o tributo não recolhido – ou de cinco vezes, na hipótese de sonegação, verifica-se o abandono dessa premissa e dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade[11].

Neste caso específico (ADI n. 551), o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de multas de 200% e 500%; em outras oportunidades, aquela Corte afastou penalidades que correspondiam a 100%[12] e 300%[13] sobre o valor do tributo; por outro lado, considerou legítimas a imposição de penalidades correspondentes a 20%[14], 30%[15] e 80%[16] do valor da exação. Em apenas um julgado isolado reconheceu-se que uma multa superior ao valor do tributo (no caso, de 200% sobre o valor da exação) não seria atentatória ao princípio do "não-confisco", previsto no art. 150, IV, da Constituição[17].

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

O §1º, do art. 161, do CTN, que estabelece que os juros de mora corresponderão a 1%, possui caráter supletivo, ou seja, aplica-se somente aos casos em que não houver lei em sentido contrário. Um exemplo de situação que envolve disposição em contrário é a taxa SELIC, aplicada com relação aos tributos federais (Lei n. 9.065/95), e que também tem sido adotada pelas leis de alguns Estados e Municípios.

Cumpre ressaltar que a taxa SELIC compreende tanto os juros de mora como a correção monetária, motivo pelo qual não se admite sua cumulação com qualquer outro índice (seja de juros, seja de atualização). A esse respeito, confira-se os seguintes precedentes do STJ:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO INEXISTENTE. PROGRAMA DE PARCELAMENTO (REFIS E PAES). INCIDÊNCIA DA TJLP. CORREÇÃO MONETÁRIA. MULTA EM EMBARGOS DECLARATÓRIOS. ARTIGO 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. AUSÊNCIA DE CARÁTER PROTELATÓRIO. AFASTAMENTO.
> (...)

2. A jurisprudência desta Corte se firmou no sentido de que não é possível cumular a Taxa SELIC com correção monetária e outros índices de juros, pois estes já estão embutidos em sua formação[18].

PROCESSO CIVIL. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA. VÍCIO DO ART. 535 DO CPC. EXISTÊNCIA. COMPLEMENTAÇÃO DO JULGADO. JUROS MORATÓRIOS. TERMO INICIAL. CITAÇÃO.
(...)
6. Considerando que a taxa Selic já compreende juros de mora e atualização monetária, a partir de sua incidência não há cumulação desse índice com juros de mora.
(...)
9. Os embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes19 .

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Conforme as lições de VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, "A consulta fiscal é modalidade de processo administrativo em que um interessado apresenta dúvida sobre situação de fato ao Fisco-Administração, para obter deste decisão vinculante a respeito"[20].

Portanto, havendo dúvidas do sujeito passivo relacionadas a situação de fato, poderá, o devedor, se valer da Consulta, no intuito de obter uma resposta da Fazenda Pública a respeito do ponto questionado. O direito à Consulta decorre, em verdade, do direito constitucional de petição, e, segundo RICARDO LOBO TORRES, a não incidência dos juros de mora durante o período da Consulta "...se impõe em decorrência do princípio da moralidade administrativa, que obriga a Administração a resolver as consultas com presteza, suportando os ônus econômicos se não o fizer"[21].

É importante registrar que, em caso de dúvidas, deve, o contribuinte, para se beneficiar do afastamento dos juros e das multas, apresentar a Consulta antes do prazo de vencimento da dívida.

Nada impede, é bem verdade, que a Consulta seja apresentada após a data de vencimento; contudo, neste caso, a eventual dívida deverá ser paga com todos os acréscimos previstos no caput do art. 161, do CTN. Vale registrar que este entendimento, contudo, não é pacífico na doutrina. Veja-se, a esse respeito, as lições de LUCIANO AMARO: "...a consulta tributária feita após o vencimento do prazo também deve ter o condão de suspender o fluxo moratório, pois, se tarda a resposta, a mora é imputável ao Fisco e não ao consulente"[22].

[1] CARRAZZA, Roque Antônio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010, p. 198; 200.
[2] CARRAZZA, Roque Antônio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010, p.207.
[3] TORRES, Ricardo Lobo. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005 (Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. III)., p.166.
[4] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.67.
[5] ADI 551, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 14/02/2003.
[6] O STF, ao julgar a ADI n.1075/MC, tratou a respeito da aplicabilidade do princípio do "não-confisco" tributário às multas, bem como sobre a necessidade de respeito à norma constitucional que trata a respeito da razoabilidade relacionada aos atos do Poder Público. Confira-se a seguinte passagem deste julgado, em que se tratou a respeito de multa de 300%, instituída pela Lei Federal n.8.846/94: "A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do 'quantum' pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. (ADI 1075/MC, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ de 24/11/2006).
[7] Nesse sentido: "A jurisprudência predominante desta Corte se orientou, como bem assinalam o despacho presidencial e o parecer acima transcritos, no sentido de que pode o judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir multa excessiva aplicada pelo Fisco. Foi exatamente isso que ocorreu na espécie, pois entendeu o acórdão recorrido dever a multa ser reduzida, 'seja porque os fatos ocorreram num período em que o Fisco era mais tolerante (art. 234 do Regulamento), seja porque não se provou prejuízo para os cofres do Tesouro, seja porque, finalmente, nos autos ficou a indefinição do dolo'". (RE 82510, Rel. Min. LEITÃO DE ABREU, DJ de 06/08/1976)
Ainda: "I. As contribuições parafiscais são tributárias e, portanto, sujeitas ao art. 108, IV, do Código Tributário Nacional, que admite a equidade, segundo a qual, nos termos do art. 114, do Código de Processo Civil de 1939, o juiz aplicará a norma que estabeleceria se fosse legislador. II. Concilia-se com farta jurisprudência do Supremo Tribunal Federal o acórdão que reduziu multas, juros, etc. pelos quais dívida em mora, sem fraude, ficou elevada a mais de 400%". (RE 78291, Rel. Min. ALIOMAR BALEEIRO, DJ de 10/03/1978)

[8] A respeito da razoabilidade-proporcionalidade, como parâmetro para a estipulação do percentual da multa, vale destacar o julgamento proferido no RE n.523471, de relatoria do Ministro JOAQUIM BARBOSA, onde se consignou que "...esta Corte entende aplicável às multas o princípio da vedação do uso de tributo com efeito de confisco, de modo que a graduação da penalidade deve ser proporcional à gravidade da ofensa". (RE 523471, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, DJ de 23/04/2010)

[9] ADI 551, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 14/02/2003.

[10] Nas palavras do Ministro, "..não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional". (ADI 551, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 14/02/2003)

[11] ADI 551, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 14/02/2003.

[12] Confira-se: "Conheço do recurso e lhe dou parcial provimento para julgar procedente o executivo fiscal, salvo quanto à multa moratória que, fixada em nada menos de 100% do imposto devido, assume feição confiscatória. Reduzo-a para 30% (trinta por cento), base que reputo razoável para a reparação da impontualidade do contribuinte". (RE 81550, Rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, DJ de 13/06/1975)

[13] Nesse sentido: "No presente caso, a fixação de multa em 300% é desarrazoada e, portanto, possui caráter confiscatório. Do exposto, dou parcial provimento ao recurso extraordinário para cassar a decisão recorrida e devolver a apreciação da matéria ao Tribunal a quo, a fim de que sejam fixados percentuais razoáveis para as multas fiscais inicialmente calculadas à razão de 300% tendo em vista o quadro fático-jurídico". (AgRg no RE 455011, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, DJ de 08/10/2010)

[14] Confira-se: "A multa moratória tem por finalidade apenar o contribuinte que se furtou do pagamento de um tributo, impondo-lhe prejuízos econômicos, ao mesmo tempo em que estimula o pagamento no prazo e no modo definidos em lei. Na espécie, a recorrente foi multada em 20% do valor do IPI devido. Se por um lado tal montante não se mostra irrisório, por outro está longe ser abusivo ou desarrazoado, não havendo que se cogitar ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco". (RE 239964, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJ de 09/05/2003)
Mais recentemente, ao julgar o Recurso Extraordinário n.582461, com Repercussão Geral reconhecida, e que foi julgado pelo rito do art. 543-B do CPC, sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que: "...para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inclusive inviabilizando o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento)". (RE 582461, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJ de 18/08/2011)

[15] Nesse sentido: "Não se pode pretender desarrazoada e abusiva a imposição por lei de multa - que é pena pelo descumprimento da obrigação tributária - de 30% sobre o valor do imposto devido, sob o fundamento de que ela, por si mesma, tem caráter confiscatório".

(RE 220284, Rel. Min. MOREIRA ALVES, DJ de 10/08/2000)

16 Confira-se a seguinte ementa: "TRIBUTÁRIO. COFINS. PARCELAMENTO. JUROS. MULTA DE 80% . ALEGAÇÕES DE EFEITO CONFISCATÓRIO, USURA, E DESRESPEITO AOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E DA ISONOMIA. Alegações improcedentes, em face da legislação que rege a matéria, visto que as cominações impostas à contribuinte, por meio de lançamento de ofício, decorrem do fato de haver-se ela omitido na declaração e recolhimento tempestivos da contribuição, assentando o Supremo Tribunal Federal, por outro lado, que a norma do art. 192, § 3.º, da Carta Magna, não é auto-aplicável. Recurso não conhecido". (RE 241074, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 19/12/2002)

17 Nesse sentido: "...a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributarias (AI-482.281-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 21.8.2009). Assentou, ainda, que tem natureza confiscatória a multa fiscal superior a duas vezes o valor do débito tributário (grifei). No caso vertente, a multa discutida é de 200%, portanto dentro dos parâmetros decididos por este Tribunal". (AgRg no AI 830300. Rel. Min. LUIZ FUX, DJe de 22/02/2012)

18 REsp n. 1.275.074 – DF, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe de 25/10/2013.

19 EDcl no REsp 1049509/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/05/2013.

20 ROCHA, Valdir de Oliveira. A Consulta Fiscal. São Paulo: Dialética, 1996, p.27.

21 TORRES, Ricardo Lobo. Comentários ao Código Tributário Nacional. Coord. Ives Gandra da Silva Martins, 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.439.

22 AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.392.

Art. 162. O pagamento é efetuado:
I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;
II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.
§ 1º A legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal, desde que não o torne impossível ou mais oneroso que o pagamento em moeda corrente.
§ 2º O crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado.
§ 3º O crédito pagável em estampilha considera-se extinto com a inutilização regular daquela, ressalvado o disposto no artigo 150.

§ 4º A perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, não dão direito a restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naquelas em que o erro seja imputável à autoridade administrativa.
§ 5º O pagamento em papel selado ou por processo mecânico equipara-se ao pagamento em estampilha.

AUTOR
Smith Barreni

O art. 156, do CTN, indica, já em seu primeiro inciso, o pagamento como causa de extinção do crédito tributário. E a forma mais usual – e, pode-se dizer, também, a mais esperada pela Fazenda Pública –é o pagamento em dinheiro.
E no que se refere ao pagamento, os parágrafos do art. 162, do CTN, estipulam algumas modalidades que serão analisadas a seguir.

I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;

O pagamento em moeda corrente é a forma mais usual, uma vez que corresponde ao "dinheiro" relacionado ao padrão monetário brasileiro. Disso se conclui que é vedado o pagamento de tributo em moeda estrangeira, que, embora possa ser dotada de liquidez, não se enquadra no conceito de "moeda corrente", estipulada no inciso I, do art. 162, do CTN.
Outra modalidade de pagamento indicada no dispositivo em questão é o cheque. Contudo, não é o cheque propriamente dito que possui o condão de extinguir o crédito tributário, mas, sim, o "dinheiro" correspondente ao seu resgate, nos termos do §2º, do art. 162, do CTN.
Nesse sentido, confira-se as lições de RICARDO LOBO TORRES:

> O pagamento em cheque hoje é largamente admitido e está solidamente regulamentado. Houve época em que se discutia a respeito da eficácia liberatória da entregue do cheque, notadamente para fixar os seus efeitos no caso de não ser honrado pelo estabelecimento sacado. Mas decidiram os tribunais que a entrega se fazia pro solvendo, de modo que apenas se considerava extinta a obrigação com o efetivo recebimento da importância devida, mantidos todos os privilégios do crédito tributário no caso de inexistência de fundos em poder do sacado. Hoje a matéria está regulada pelo próprio CTN, no art. 162, §2º: "O crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado". A legislação pode também determinar outras garantias[1].

Outra hipótese de pagamento prevista no inciso I, do art. 162, do CTN, é o vale postal, que corresponde à “Ordem de pagamento emitida pelo proprietário de fundos ao depositário dos mesmos, vale do correio ou vale, título comprovativo da entrega aos serviços do Correio, por parte de um remetente, de uma dada soma, a ser paga por esses serviços ao destinatário designado”[2].

Sua utilização, todavia, é rara, como bem destaca HUGO DE BRITO MACHADO: “É um meio de pagamento de rara utilização. Talvez em pequenos povoados ou vilas, onde não existem agências bancárias, ainda seja utilizado. De todo modo, como está previsto no Código Tributário Nacional, devemos considerá-lo”[3] .

II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

Ao contrário das hipóteses previstas no inciso I – moeda corrente, cheque ou vale postal - que não necessitam de lei específica para disciplinar sua aceitação, as modalidades previstas no inciso II dependem de regulamentação em lei. É o que se infere a partir da leitura da parte inicial do referido inciso.
Sobre as estampilhas, que podem ser chamadas de “selos”, ou, ainda, “selos do Tesouro”, destaca RICARDO LOBO TORRES:

O pagamento por estampilha foi largamente utilizado no Brasil até o advento do CTN. Hoje é considerado forma arcaica. Os impostos indiretos, como o imposto de consumo e o de vendas em consignações, eram pagos por estampilhas, que, coladas nos livros de apuração do imposto, deveriam ser inutilizadas pelo contribuinte. As taxas também eram pagas, muitas vezes, por estampilha, como acontecia com a de “educação e saúde”. O tributo sobre atos e instrumentos jurídicos ficou conhecido como “imposto do selo” por ser pago por estampilha[4].

O papel selado, assim como as estampilhas, também caiu em desuso, como bem destacou ALIOMAR BALEEIRO, “O papel selado, outrora de largo uso nas petições e peças escritas perante as autoridades administrativas e judiciárias, também está sendo abandonado”[5].

E quanto ao processo de selagem mecânica, vale destacar, mais uma vez, as lições de ALIOMAR BALEEIRO:

Há, porém, a possibilidade de uso de selagem mecânica, não só por aparelhos semelhantes aos usados hoje pelos correios e que carimbam o papel, mas também por meio de máquinas automáticas acionadas por moedas. Nos EUA, sobretudo nos aeroportos, há máquinas em que os viajantes podem preencher uma proposta de seguro de vida para

a viagem aérea com diferentes valores em múltiplos de US$ 5.000, ficando uma via no interior do aparelho e destacando-se um comprovante autenticado e quitado para o proponente, que ainda recebe um envelope para endereçá-lo ao beneficiário. Tal máquina pode perfeitamente autenticar e arquivar, dia e noite, sem operador, uma guia, que o contribuinte preencherá, recebendo o comprovante quitado[6].

Seja como for, todas as hipóteses previstas no inciso II, do art. 162, do CTN, caíram em desuso, prevalecendo o pagamento em moeda corrente como forma, por excelência, de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, I, do Código Tributário Nacional.

§ 1º A legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal, desde que não o torne impossível ou mais oneroso que o pagamento em moeda corrente.

O parágrafo em questão apenas estipula a possibilidade de a legislação tributária determinar garantias para os casos de pagamento de tributos por meio de cheque ou vale postal. Isso para conferir maior efetividade às garantias que o crédito tributário notadamente possui com relação aos demais créditos.
Vale registrar que tais garantias, como destaca o parágrafo em questão, não poderão inviabilizar, ou tornar mais oneroso, o pagamento por meio do cheque ou do vale postal, com relação à moeda corrente. É uma mensagem do legislador no sentido de compatibilizar a necessidade de se atribuir garantias ao crédito tributário com os direitos do contribuinte.

§ 2º O crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado.

Conforme já se destacou, não é o cheque, propriamente dito, que extingue o crédito tributário, mas, sim, o “dinheiro” resultante de seu saque. Inexistindo fundos por parte daquele que emitiu o cheque, e inviabilizada sua “conversão em dinheiro”, o crédito tributário permanece exigível.

§ 3º O crédito pagável em estampilha considera-se extinto com a inutilização regular daquela, ressalvado o disposto no artigo 150.

Importante ressaltar que, quanto às estampilhas (=“selos”), não é sua aquisição que torna extinto o crédito, mas, sim, sua inutilização, conforme previsto no §3º, do art. 162, do CTN. Não raro os contribuintes faziam estoques de estampilhas, para sua utilização de acordo com a ocorrência dos correspondentes fatos geradores das obrigações tributárias.

A esse respeito, merecem destaque as considerações de HUGO DE BRITO MACHADO:

> O pagamento por meio de estampilhas ocorria nos impostos em relação aos

quais a lei atribuía ao sujeito passivo o dever de apurar o montante respectivo. As estampilhas eram por ele adquiridas sem que precisasse indicar o valor devido. Podia mesmo fazer estoque de estampilhas, se o desejasse. Na medida em que se verificavam os fatos geradores correspondentes, ia aplicando as estampilhas no livro próprio e inutilizando-as[7].

§ 4º A perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, não dão direito a restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naquelas em que o erro seja imputável à autoridade administrativa.

Como não é a aquisição da estampilha que extingue o crédito tributário, mas, sim, sua utilização, os contribuintes que adquiriam os "selos" tinham o dever de mantê-los em boa guarda, sob pena de prejuízos relacionados à sua perda.

A finalidade do §4º, do art. 162, do CTN, é, portanto, impedir a repetição do indébito nos casos de perda de estampilhas. Essa regra geral, contudo, admite exceções, como, por exemplo, previsão expressa, na legislação, de restituição em caso de perda, ou, ainda, nos casos em que fosse comprovada culpa por parte da autoridade administrativa.

§ 5º O pagamento em papel selado ou por processo mecânico equipara-se ao pagamento em estampilha.

O parágrafo em questão dispensa maiores considerações, uma vez que apenas equipara ao pagamento em estampilha os pagamentos realizados por meio de papel selado ou por processo mecânico.

---

1 TORRES, Ricardo Lobo. Comentários ao Código Tributário Nacional. Coord. Ives Gandra da Silva Martins, 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.440-441.

2 Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea. Academia das Ciências de Lisboa. Verbo. Lisboa, 2001, v.II, p.3697.

3 MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. 2.ed, vol. III, São Paulo: Atlas, 2009, p.324.

4 TORRES, Ricardo Lobo. Comentários ao Código Tributário Nacional. Coord. Ives Gandra da Silva Martins, 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.441.

5 BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.870.

6 BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.870.

7 MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. 2.ed, vol. III, São

Paulo: Atlas, 2009, p.326.

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

AUTOR
Smith Barreni

No âmbito das relações jurídicas disciplinadas pelo direito privado, o devedor de dois ou mais débitos da mesma natureza possui o direito subjetivo de indicar aquele que será oferecido para pagamento. Essa é a regra contida no art. 352, do Código Civil, in verbis: "A pessoa obrigada por dois ou mais débitos da mesma natureza, a um só credor, tem o direito de indicar a qual deles oferece pagamento, se todos forem líquidos e vencidos".
No direito tributário, contudo, a situação é distinta. O sujeito passivo que possuir dois ou mais débitos não tem, à luz do art. 163, caput, do CTN, o direito de indicar aquele que oferece para pagamento, uma vez que tal prerrogativa é da Fazenda Pública.
Esse é o entendimento do STJ a respeito do tema:

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS AT. 165, 458 E 535, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PRECATÓRIO. MORATÓRIA DO ART. 78 DO ADCT. JUROS DE MORA EM CONTINUAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE NA HIPÓTESE. RESPEITO DO PRAZO CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. ART. 354 DO CC/02. INAPLICABILIDADE NA SEARA TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES.
> (...)
> 4. A imputação do pagamento na seara tributária tem regime diverso àquele do direito privado (artigo 354 do Código Civil), inexistindo regra segundo a qual o pagamento parcial imputar-se-á primeiro sobre os juros para, só depois de findos estes, amortizar-se o capital. Precedentes.
> 5. Recurso especial não provido[1].

Contudo, a bem da verdade é que a regra da imputação do pagamento, prevista no art. 163, do CTN, caiu em desuso. Isso porque, na atualidade, o sujeito passivo não se dirige até a repartição fazendária para realizar o recolhimento do tributo. O que ocorre é que o

próprio contribuinte emite, via internet, a guia de arrecadação, e realiza o recolhimento diretamente na rede bancária. E como não cabe falar em imputação após o pagamento da dívida, tornou-se comum o pagamento de tributos sem o respeito às regras de imputação previstas no artigo em exame[2].

A esse respeito, confira-se as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO:

> Da maneira em que os pagamentos são feitos nos dias atuais, é muito difícil conceber-se hipótese de exercício desse direito de imputação. Todavia, em face da mutabilidade inerente às práticas administrativas, nada impede que, modificada a sistemática de arrecadação tributária, o dispositivo do art. 163 venha a ter aplicação efetiva[3].

No sentido de que, na prática, a imputação é feita pelo próprio contribuinte (o que implica o afastamento da regra do artigo 163, do CTN), vale citar LEANDRO PAULSEN: "Normalmente, os pagamentos se dão perante a rede bancária, sendo que a guia DARF é preenchida com o código do tributo que o contribuinte pretende quitar. A imputação, pois, dá-se dessa forma. Nestes casos, não terá aplicação o art. 163, do CTN"[4].

Cumpre ressaltar, ainda, que a imputação do pagamento prevista no CTN somente é aplicável para os débitos vencidos. Portanto, se o contribuinte pretende pagar um débito cujo prazo de vencimento ainda não tenha expirado, não cabe, à autoridade fazendária, realizar a imputação.
Por fim, caso o sujeito passivo não concorde com a imputação realizada pela autoridade administrativa – que repita-se, é cabível apenas antes do pagamento – pode, o devedor, se valer da ação de consignação em pagamento, nos termos do art. 164, I, do CTN, conforme bem destaca HUGO DE BRITO MACHADO:

> A norma do art. 163 atribui à autoridade administrativa, competente para receber, o poder-dever de imputar o valor recebido a um dos dois ou mais débitos do sujeito passio que efetua o pagamento. Já a norma do art. 164, inciso I, atribui ao sujeito passivo que deseja efetuar o pagamento o direito de ação contra a Fazenda Pública, se entender que aquela imputação está sendo feita indevidamente. A primeira é norma de direito material, enquanto a segunda é norma de direito processual[5].

A imputação do pagamento, muito embora se trate de prerrogativa fazendária, não pode ser feita indistintamente. O Código Tributário Nacional, nos incisos I a IV, do art. 163, impõe critérios que, se não forem respeitados, implicarão na ilegalidade da imputação realizada.

I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lu-

gar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

Como se sabe, o sujeito passivo da obrigação tributária pode ser o contribuinte, quando tiver relação pessoal e direta com o fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN), ou responsável, quando, muito embora não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador, seu dever de prestação decorre de expressa disposição de lei (art. 121, parágrafo único, II, e art. 128, ambos do CTN).

Nos casos em que o sujeito passivo possui dois ou mais débitos perante a mesma Fazenda Pública, terá prioridade aquele que decorrer de obrigação própria, ou seja, aquele em que o devedor figurar na condição de contribuinte. Em "segundo plano" ficam os débitos em que o sujeito passivo figura na condição de terceiro (=responsável tributário).

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

Após a análise do débito, se de obrigação própria ou decorrente de responsabilidade tributária, e aplicada a ordem do inciso I, do art. 163, do CTN, a autoridade administrativa deverá observar, para fins de imputação, as espécies tributárias relacionadas aos débitos vencidos. Em primeiro lugar, será feita a imputação do pagamento aos tributos ditos "contraprestacionais", ou seja, aqueles que se caracterizam como uma contraprestação em virtude de uma atuação estatal. E nesse sentido, terá prioridade a contribuição de melhoria, devida em virtude da realização de obra pública que ocasione valorização imobiliária; em segundo lugar virão as taxas, cobradas seja em virtude da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, seja em razão do exercício efetivo do poder de polícia (aqui o CTN não traz qualquer distinção, na ordem de prioridade, quanto à natureza da taxa); em último lugar, na escala de preferencias, virão os impostos.

III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

O critério eleito, aqui, é o temporal. Observados os incisos I e II, passa a ser importante a análise dos prazos de prescrição relacionados aos débitos que se encontram vencidos. E a ordem de preferência, conforme menciona o inciso III, é a crescente, ou seja, terão prioridade, para fins de imputação, os débitos com maior proximidade em relação ao termo final do prazo prescricional.

É importante ressaltar que não cabe, por óbvio, imputação do pagamento com relação a débitos prescritos, uma vez que a prescrição, à luz do art. 156, V, do CTN, é causa de extinção do crédito tributário. Em outras palavras, não se podeadmitir a imputação do pagamento, para fins de extinção do crédito tributário, com relação a um débito já extinto pelo decurso do prazo para sua cobrança pela via judicial. Não se extingue algo que já foi extinto!

A esse respeito, merecem destaque as lições de HUGO DE BRITO MACHADO:

> Outro exemplo de imputação indevida tem-se na hipótese em que a autoridade administrativa imputa determinado pagamento feito pelo contribuinte, para quitar débito atual, a um débito cuja cobrança já não se fazia mais possível em face de se haver consumado a prescrição.
> (...)
> A prescrição extingue o crédito tributário. Assim, consumada a prescrição, o crédito tributário ao qual foi feita a imputação já não existia. Por outro lado, o próprio art. 163, ao cuidar da imputação, deixa claro que não podem ser feitas imputações a créditos tributários prescritos, tanto que utiliza os prazos de prescrição como critério de prioridade para a imputação. Está, assim, a dizer, de forma eloquente, que a imputação só diz respeito aos créditos tributários ainda não alcançados pela prescrição[6].

IV - na ordem decrescente dos montantes.

Após respeitadas todas as prioridades previstas nos incisos I, II e III, a autoridade administrativa deverá levar em conta, para fins de imputação do pagamento, o débito de maior valor, uma vez que o inciso IV, em referência, determina a prioridade com relação à ordem decrescente dos montantes devidos.

---

1 REsp 1115604 – RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 10/02/2011.

2 Sobre a impossibilidade de imputação relacionada a débitos vencidos, confira-se as lições de HUGO DE BRITO MACHADO: “Recebido nos termos em que o pagamento é oferecido pelo sujeito passivo, não pode a autoridade administrativa posteriormente fazer a imputação do que foi pago à quitação de outro ou outros débitos do mesmo sujeito passivo. Se pudesse ser feita a imputação posteriormente, estaria inteiramente esvaziada a norma do art. 164, inciso I, que assegura ao sujeito passivo o direito de promover a ação consignatória se discordar da imputação”. (MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. 2.ed, vol. III, São Paulo: Atlas, 2009, p.329)

3 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.533.

4 PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 2247.

5 MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. 2.ed, vol. III, São Paulo: Atlas, 2009, p. 332-333.

6 MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. 2.ed, vol. III, São Paulo: Atlas, 2009, p.333-334.

Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

AUTOR
Smith Barreni

A análise do art. 164, do CTN, deixa evidente que a obrigação tributária envolve não apenas um dever do sujeito passivo recolher o tributo devido, mas, também, um direito. Significa dizer que o devedor possui o direito subjetivo de que a Fazenda Pública receba o valor do tributo, e, assim, libere o particular do referido ônus.

Nesse sentido, vale destacar as lições de RICARDO LOBO TORRES:

> O CTN assegura ao sujeito passivo o direito de consignar judicialmente a importância do crédito tributário, nos casos em que especifica.
> A providência decorre da própria correspectividade ente direitos e deveres na estrutura da relação jurídica tributária. O contribuinte tem não só a obrigação de pagar o tributo, como também o direito de exigir que a autoridade administrativa o receba; a Administração, por seu turno, tem não apenas o direito, como também a obrigação de receber o tributo[1].

As hipóteses em que o CTN prevê a consignação estão previstas nos incisos I a III, a seguir.

I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

Se houver recusa de recebimento do tributo, por qualquer motivo, poderá o contribuinte se valer da ação de consignação em pagamento.

Da mesma forma, se a Fazenda Pública condicionar o recebimento do tributo ao pagamento de outro, será cabível a consignação. Um exemplo de tal circunstância, e que se tornou muito comum, é a imposição de condição para o recebimento do IPTU ao pagamento da Taxa de Lixo, ou vice-versa. Nestes casos, o STJ tem entendido pelo cabimento da ação de consignação em pagamento, nos termos do art. 164, do CTN. Confira-se:

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO DE TRIBUTO. ART. 164 DO CTN. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.
> 1. Agravo regimental contra decisão que desproveu agravo de instrumento.

2. O acórdão a quo julgou procedente ação de consignação em pagamento objetivando efetuar em separado o pagamento da Taxa de Coleta de Resíduos, cobrada na mesma guia do IPTU, tendo em vista que este tributo foi depositado judicialmente, em açãodeclaratória de inconstitucionalidade.
3. É correta a propositura da açãoconsignatória em pagamento para fins de o contribuinte se liberar de dívida fiscal cujo pagamento seja recusado ou dificultado pelos órgãos arrecadadores - arts. 156, VIII, e 164 do CTN.
4. Tem-se por legítima a consignação em pagamento de tributo que o Fisco se recusa a receber sem que esteja acompanhado de obrigaçãoacessória.
5. Precedentes desta Corte Superior: REsp no 538764/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 13/06/2005; REsp no 197922/SP, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 16/05/2005; REsp no 169951/SP, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 28/02/2005; REsp no 659779/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 27/09/2004; REsp no 606289/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 30/08/2004; REsp no 628568/RS, deste Relator, DJ de 14/06/2004; REsp no 261995/PE, deste Relator, DJ de 27/11/2000.
6. Agravo regimental não-provido[2].

Por fim, o dispositivo em comento deixa evidente que a autoridade administrativa não poderá condicionar o recebimento do tributo ao cumprimento de obrigações acessórias, ainda que estas estejam regularmente previstas na legislação tributária. Do contrário, caberá a ação de consignação em pagamento, para liberar o sujeito passivo do ônus tributário, e, inclusive, dos riscos da mora relacionados à eventual recusa por parte da Administração.

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

A leitura do dispositivo leva a crer que a autoridade administrativa, quando amparada por disposição legal, poderá se recusar a receber determinado tributo. Contudo, LUCIANO AMARO destaca que:

...é preciso lembrar que o inciso anterior veda a recusa fundamentada em exigência de cumprimento de obrigação acessória (que, supõe-se, tenha fundamento legal). Sobrarão, portanto, poucos motivos (legais) para que a autoridade recuse o pagamento (p. ex., local em que a obrigação deva ser satisfeita, cumprimento de eventual requisito legal para pagamento em cheque, modo de pagamento por selo etc.)[3].

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

O inciso III trata dos casos que envolvem conflito de competência, que pode estar rela-

cionadoà cobrança do mesmo tributo por mais de uma pessoa política sobre o mesmo fato gerador (por exemplo, cobrança de ISS por dois Municípios diferentes – conflito de competência horizontal), ou, ainda, à exigência de tributos distintos por diferentes pessoas políticas (por exemplo, cobrança de ICMS e ISS sobre um mesmo serviço prestado – conflito vertical).

Nestes casos, a ação de consignação em pagamento se apresenta como um instrumento adequado para liberar o sujeito passivo do duplo ônus tributário.
Nesse sentido, veja-se a jurisprudência do STJ:

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DÚVIDAS SOBRE O TRIBUTO: ISSQN OU ICMS E SOBRE O ENTE TRIBUTANTE: ESTADO OU MUNICÍPIO. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. POSSIBILIDADE.
> 1. „Não obstante o entendimento doutrinário no sentido de admitir a ação de consignação em pagamento, com base no art. 164, III, do CTN, apenas quando houver dúvida subjetiva em relação a entes tributantes que possuam a mesma natureza (Estado contra Estado e Município contra Município) (...), a doutrina majoritária tem admitido a utilização da ação mencionada quando plausível a incerteza subjetiva, mesmo que se trate de impostos cobrados por entes de natureza diversa." (REsp 931.566/MG, 1a T., Min. Denise Arruda, DJe de 07/05/2009).
> 2. Recurso especial a que se nega provimento[4].

No voto proferido pelo Ministro Relator, se consignou o seguinte:

> O entendimento acima é perfeitamente aplicável ao caso destes autos, em que o acordão recorrido anotou que existe „dúvida real quanto ao sujeito ativo da obrigaçãotributária, eis que Estado e Município exigem do recorrente o pagamento de ICMS e ISSQN sobre o mesmo fato gerador" (fl. 488), concluindo que „embora o art. 164 do CTN não preveja a consignatória quando entes federados distintos chamam para si a titularidade de tributos diversos, é forçoso o reconhecimento das particularidades que envolvem o caso presente e permitir a consignatória proposta, por aplicação do princípio da equidade" (fl. 490). Assim, restou assentada a dúvida quanto ao legítimo credor, razão suficiente à utilização da açãoconsignatória.
> Por estar em consonância com o entendimento jurisprudencial acima demonstrado, deve ser mantido o acórdão recorrido[5].

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

O parágrafo em questão deixa evidente que a ação de consignação em pagamento tem a finalidade de liberar o sujeito passivo do ônus tributário, por meio do pagamento, e não de

discussões no sentido de afastar a cobrança do tributo. Se o contribuinte pretender a anulação de um auto de infração, a medida judicial adequada será a ação anulatória, acompanhada, se for o caso, do depósito a que se refere o art. 151, II, do CTN, e não a ação de consignação em pagamento. Até mesmo porque os depósitos a que se referem os arts. 151, II, e 164, do CTN, possuem natureza completamente distinta: o primeiro, serve para suspensão da exigibilidade do crédito tributário; já o segundo, para fins de pagamento.
A esse respeito, já se manifestou o STJ:

> Não recolhido, a tempo e modo, o crédito tributário, pretendendo o contribuinte excluir parcelas registradas no auto de infração e multa, com a pretensão de discutir a validade da dívida fiscal, para liberar-se da obrigação de pagamento, comemoradas a sua natureza jurídica e finalidade, a consignação é via processual inadequada. Demais, no caso, não ocorreu a oferta pelo contribuinte e a recusa do recebimento pela Fazenda Pública6 .

Vale ressaltar, ainda, que o STJ também já se pronunciou no sentido de ser possível discutir, no bojo da ação de consignação em pagamento, o excesso cometido pela Fazenda Pública quando da cobrança do IPTU progressivo no tempo:

> TRIBUTÁRIO. IPTU. PROGRESSIVIDADE. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. ART. 164 DO CTN.
> 1. A ação de consignação é instrumento processual admissível para pagamento de tributo em montante inferior ao exigido, o que implica em recusa do Fisco ao recebimento do tributo por valor menor.
> 2. Precedentes desta Corte.
> 3. Recurso especial conhecido e provido[7].

Este entendimento é aplicável, também, às situações que impliquem exigência de tributo em valor superior àquele que o contribuinte entende devido. Nestes casos, deverá o contribuinte realizar o depósito do valor que entende devido, nos termos do §1º, do art. 164, do CTN, e da jurisprudência do STJ:

> PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. NATUREZA E FINALIDADE. UTILIZAÇÃO PARA CONSIGNAR VALOR DE TRIBUTO.POSSIBILIDADE.
> 1. O depósito em consignação é modo de extinção da obrigação, comforça de pagamento, e a correspondente ação consignatória tem porfinalidade ver atendido o direito – material – do devedor deliberar-se da obrigação e de obter quitação. Trata-se de açãoeminentemente declaratória: declara-se que o depósito oferecidoliberou o autor da respectiva obrigação.
> 2. Com a atual configuração do rito, a ação de consignação pode ternatureza

dúplice, já que se presta, em certos casos, a outorgartutela jurisdicional em favor do réu, a quem assegura não apenas afaculdade de levantar, em caso de insuficiência do depósito, aquantia oferecida, prosseguindo o processo pelas diferençascontrovertidas (CPC, art. 899, § 1º), como também a de obter, em seufavor, título executivo pelo valor das referidas diferenças quevierem a ser reconhecidas na sentença (art. 899, § 2º).
3. Como em qualquer outro procedimento, também na ação consignatóriao juiz está habilitado a exercer o seu poder-dever jurisdicional deinvestigar os fatos e aplicar o direito na medida necessária a fazerjuízo sobre a existência ou o modo de ser da relação jurídica quelhe é submetida a decisão. Não há empecilho algum, muito pelocontrário, ao exercício, na ação de consignação, do controle deconstitucionalidade das normas.
4. Não há qualquer vedação legal a que o contribuinte lance mão daação consignatória para ver satisfeito o seu direito de pagarcorretamente o tributo quando entende que o fisco está exigindoprestação maior que a devida. É possibilidade prevista no art. 164do Código Tributário Nacional. Ao mencionar que „a consignação sópode versar sobre o crédito que o consignante se propõe a pagar", o§ 1º daquele artigo deixa evidenciada a possibilidade de açãoconsignatória nos casos em que o contribuinte se propõe a pagarvalor inferior ao exigido pelo fisco. Com efeito, exigir valor maiorequivale a recusar o recebimento do tributo por valor menor.
5. Recurso especial provido[8].

Por fim, vale registrar que, de acordo com o entendimento do STJ, a ação de consignação em pagamento não pode ser utilizada como instrumento de depósito parcelado da dívida. Significa dizer, portanto, que o contribuinte deverá depositar o valor que entende devido, e em parcela única. A esse respeito, confira-se o seguinte precedente do STJ:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃODECONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. POSSIBILIDADE DE PARCELAMENTO.INADEQUAÇÃODA VIA ELEITA. PRECEDENTES. ARTIGO 138 DO CTN. SÚMULA 211/STJ.ARTIGO 535 DO CPC. AUSÊNCIA DE OFENSA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.REDUÇÃO. SÚMULA 7 DESTA CORTE SUPERIOR.
1. Não viola o art. 535 do Código de Processo Civil quando o votocondutor faz uso de argumentação adequada para fundamentar adecisão, ainda que não espelhe qualquer das teses invocadas.
2. „Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeitoda oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada peloTribunal a quo." (Súmula 211/STJ)
3. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que mostra-seinadequada para se obter o parcelamento de tributo a via da ação deconsignação em pagamento.

> 4. O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recursoespecial (Súmula 7/STJ).
> 5. Agravo regimental não provido9 .

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Diferentemente do que ocorre com os depósitos realizados nos termos do art. 151, II, do CTN, em que o sujeito passivo deposita e espera que, com a procedência da sua ação, os valores depositados (ou, quando menos, parte deles) retornem ao seu patrimônio, nos casos que envolvem consignação o depósito é feito para fins de pagamento, não havendo, portanto, expectativa de que os valores retornem ao depositante.

Tanto é assim que, no caso de procedência da ação (=êxito do sujeito passivo), a quantia depositada será convertida em renda da Fazenda Pública, diferentemente do que ocorreria na hipótese de procedência, por exemplo, de uma ação anulatória acompanhada de depósito (art. 151, II, CTN), em que este retornaria ao patrimônio do autor da ação.
E no caso de improcedência da ação de consignação em pagamento, tem entendido o STJ que caberá a conversão em renda em favor do Fisco:

> PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. DEPÓSITO. CONVERSÃO EM RENDA.
> 1. Julgada improcedente a ação de consignação em pagamento impõe-se a conversão em renda do valor do depósito.
> 2. Ausente qualquer manifestação das instâncias ordinárias quanto à suficiência do depósito, descabe o exame desse pleito no âmbito da via especial. Óbice da Súmula 7/STJ.
> 3. Recurso especial conhecido em parte e provido[10].

Tendo em vista que, no caso de improcedência da ação, o valor objeto da conversão em renda provavelmente será inferior àquele pretendido pela Fazenda Pública (por força, inclusive, do disposto no §1º, do art. 164, do CTN), a diferença poderá ser cobrada com a incidência dos juros de mora e da correção monetária, sem prejuízo das penalidades previstas em lei. Registre-se, apenas, que os juros, correção e multa incidirão somente sobre a parcela correspondente à diferença entre o valor devido e aquele depositado pelo sujeito passivo, como bem observa LEANDRO PAULSEN:

> Cabe referir que, em sendo o caso de conversão – o montante depositado é devido à Requerida – não há que se falar em cobrança de juros e penalidades sobre o montante que fora depositado, pois o depósito afasta a mora relativa-

mente ao respectivo montante. A cobrança de juros e penalidades, pois, só poderá se dar quanto a outros valores ou no caso de cobrança pelo efetivo credor que não tenha sido parte na ação e em cujo favor não tenha sido efetuado o depósito[11].

---

[1] TORRES, Ricardo Lobo. Comentários ao Código Tributário Nacional. Coord. Ives Gandra da Silva Martins, 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.445.

[2] AgRg no Agravo de Instrumento n. 767.295 – MG, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 16/10/2006.

[3] AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.421.

[4] REsp n. 1.160.256 – MG, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe de 12/08/2011.

[5] REsp n. 1.160.256 – MG, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe de 12/08/2011.

[6] REsp n. 10.884 – SP, Rel. Min. MILTON LUIZ PEREIRA, Agosto/1994.

[7] REsp n. 538.764 – RS, Rel. min. CASTRO MEIRA,

[8] REsp n. 659779 – RS, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 27/09/2004.

[9] AgRg no AREsp n. 470987 – RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 26/03/2014.

[10] REsp 472.389 – MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe de 01/04/2008.

[11] PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p.2264.

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:
I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

AUTOR

Roque Sérgio D'andréa Ribeiro da Silva

O artigo em mira é claro no sentido de garantir a restituição daquilo que foi pago indevidamente, seja através de pedido administrativo, seja através de compensação, isto é o 'sujeito passivo' apura o crédito que entende devido e promove dita compensação (autolançamento) no momento em que recolher importância correspondente a período subseqüente, mas obviamente dentro do que é previsto pela legislação tributária, ou ainda, por meio de ação judicial com esse propósito.

Quanto a legitimidade afirma Leandro PAULSEN (2013. p. 1133)[1]:

> "A locução 'sujeito passivo', utilizada pelo art. 165, abrange tanto o contribuinte de direito como o responsável tributário, conforme se vê do art. 121 do CTN. Entretanto, pelo sistema do código, tira-se que o verdadeiro titular do direito à repetição é aquele que suportou o ônus da incidência indevida, ou seja, aquele que, sendo ou não contribuinte de direito ou responsável (substituto ou responsável em sentido estrito), arcou com o ônus do tributo ou suportou a repercussão prevista em lei.".

---

[1] PAULSEN, L. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Esmafe, 2013. p. 1133.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

AUTOR

Roque Sérgio D'andréa Ribeiro da Silva

Contribuinte de fato e de direito. O Superior Tribunal de Justiça vem decidido sobre a matéria: "1. A jurisprudência da 1ª Seção é no sentido de que o art. 166 do CTN tem como cenário natural de aplicação as hipóteses em que o contribuinte de direito demanda a repetição do indébito ou a compensação de tributo cujo valor foi suportado pelo contribuinte de fato [...] No caso, a pretensão da recorrente, se acolhida, importaria a restituição, mediante compensação, de um valor suportado pelo contribuinte de fato para abatê-lo de uma obrigação própria da contribuinte de direito. Incide, portanto, o art. 166 do CTN. (...) (REsp 1110550 SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, DJe 04/05/2009)

Isto é, os tributos que por sua natureza são repassados à terceiros (consumidor final), vale

dizer, a quem efetivamente suportou o ônus de tal encargo, quando da composição do preço do produto ou serviço prestado, são caracterizados como indiretos. É o caso típico de IPI e ICMS. Já o ISSQN pode ter feições de tributo direto ou indireto. Será indireto, segundo o Superior Tribunal de Justiça, quando "A base de cálculo do ISS é, em regra, o preço do serviço, hipótese em que a exação assume a característica de tributo indireto, permitindo o repasse do encargo financeiro ao tomador do serviço. (EREsp 873616 / PR)". A seu turno, será direto quando não houver vinculação entre o que se paga a tal título e o serviço prestado (Ex. ISS fixo nos serviços prestados por sociedades profissionais).

Hugo de Brito MACHADO Segundo (2013. p.75)[1] , ao discorrer sobre o tema, notadamente quanto ao posicionamento do Superior Tribunal de Justiça que considera o ICMS, IPI e ISSQN, este último quando a base de cálculo coincidir com o preço do serviço, tributos indiretos, assim afirma:

> "Relativamente a tais tributos, o Superior Tribunal de Justiça presume que sempre ocorre a repercussão total do tributo. Assim, exige do contribuinte dito "de direito", como condição para lhe reconhecer legitimidade ativa ad causam, a prova de que não houve o repasse do ônus, ou de que o contribuinte "de fato" o autorizou a pleitear a restituição. Como essa prova é praticamente impossível, assim como a identificação e a localização dos contribuintes 'de fato' para que se consiga a tal 'autorização', a restituição do tributo, mesmo indevido, dificilmente acontece."

Como se vê, a dicção do art. 166 tem como pressuposto razões de ordem econômica, as quais determinam conferir legalmente os tributos que em sua constituição são passíveis de transferência de referido encargo ao dito consumidor final. Pois bem, malgrado argumentações doutrinárias que combatem fortemente o artigo em análise, porque advogam a tese de que trata-se de fundamento extrajurídico, sem, portanto, conteúdo jurídico hábil o bastante à afastar a legitimidade daqueles que possuem direito a restituição, o fato é que recentemente o Superior Tribunal de Justiça, através do Recurso Especial nº 1.299.303/SC (2011/0308476-3) reconheceu a legitimidade do chamado contribuinte 'de fato' (consumidor) para propor ação questionando o indébito tributário no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada.

Cumpre destacar do aresto acima, a Corte julgadora manteve o entendimento anterior (REsp 903.394/AL), quanto a aplicação do art. 166 em relação aos chamados tributos indiretos. Porém, excepcionalmente no que toca a incidência do ICMS em fornecimento de energia elétrica entendeu ser legítima a figura do consumidor final como parte adequada à questionar a chamada demanda contratada e não utilizada. Destarte, pelo que foi analisado, houve sim uma relativização na aplicação do art. 166, precisamente quando a relação jurídica envolve concessionária de energia elétrica e seus consumidores.

JULGADOS

"RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA „CONTRATADA E NÃO UTILIZADA". LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. – Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada. – O acórdão proferido no REsp 903.394/AL (repetitivo), da Primeira Seção, Ministro Luiz Fux, DJe de 26.4.2010, dizendo respeito a distribuidores de bebidas, não se aplica ao casos de fornecimento de energia elétrica. Recurso especial improvido. Acórdão proferido sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil." Recurso Especial nº 1.299.303/SC (2011/0308476-3)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE. COMPROVAÇÃO DO NÃO REPASSE DA EXAÇÃO. NECESSIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 166 DO CTN. PRECEDENTES.
1. Cuida na origem de ação pela qual a empresa contribuinte de direito busca a restituição ou a compensação do que teria indevidamente recolhido a título de IPI exigido sobre as despesas de frete e de seguro.
2. „A compensação ou restituição de tributos indiretos (ICMS ou IPI) exige que o contribuinte de direito comprove que suportou o encargo financeiro ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a pleitear a repetição do indébito, nos termos do art. 166, do CTN" (AgRg no REsp 1058309/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira turma, DJe 14/12/2010). No mesmo
sentido: REsp 1.250.232/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/06/2013; AgRg no REsp 1.028.031/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 25/09/2012; AgRg no AgRg no REsp 752.367/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 15/10/2009.
3. Agravo regimental não provido. AgRg no REsp 1233729 / SC
AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL
2011/0021489-5 / Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES / DJe 30/09/2013.

TRIBUTÁRIO - ISS - AGENCIAMENTO MARÍTIMO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - REPERCUSSÃO ECONÔMICA RECONHECIDA PELO TRIBUNAL DE ORIGEM - ILEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE DE DIREITO.
1. O ISS é espécie tributária que pode funcionar como tributo direto ou indireto, a
depender da possibilidade de transferência do encargo, pelo contribuinte de direito, ao contribuinte de fato.

2. Reconhecida, pelo Tribunal de origem, a partir do exame das provas dos autos, a existência da referida transferência, não pode esta Corte modificar a conclusão adotada no acórdão recorrido, sem o reexame do contexto fático apreciado, procedimento vedado na via do recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ.
3. Configurada a natureza jurídica de imposto indireto , têm aplicações, em princípio, o teor do art. 166 do CTN e o verbete sumular 546/STF.
4. Recurso especial não provido. RECURSO ESPECIAL Nº 860.778 - PR (2006/0128184-3)

Súmula nº 71 do Supremo Tribunal Federal: Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

Súmula nº 546 do Supremo Tribunal Federal: "Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo."

---

[1] MACHADO S., Hugo de Brito. Restituição do Tributo "Indireto" na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma Análise Comparada. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 209, 2013, pág 75.

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.
Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

AUTOR
Roque Sérgio D'andréa Ribeiro da Silva

Restituição de tributos federais. A 1ª Seção do STJ[1] consolidou o entendimento de que a restituição de tributos federais (repetição ou compensação) os juros de mora incorrem a partir do trânsito em julgado da ação. Para indébitos reconhecidos antes de 01/01/1996, os juros incidentes deverão ser de 1% ao mês. Após mencionada data, há aplicação da chamada taxa SELIC, conforme previsão da Lei 9.250/95 sem qualquer outro indexador monetário e de juros, os quais devem ser apurados a partir do pagamento indevido.

No que toca aos tributos de competência dos Estados e dos Municípios, o Superior

Tribunal de Justiça tem decidido que cada Poder Público interno legisle ao seu talante, sendo válido, o mesmo índice quando da cobrança de respectivos créditos tributários. Não havendo disposição legal no tocante aos juros de mora, devem seguir a redação prevista no art. 161, § do CTN.

Portanto, deve-se verificar qual é o critério normativo que cada ente tributante prevê para fins de incidência de correção monetária e juros de mora de débitos tributários cobrados de seus respectivos contribuintes, aplicando-se a mesma legislação para fins de repetição de indébito. Assim sendo, incide a taxa selic a partir de 01/01/1996 (lei 9.250/95) para apuração de restituição tributária federal sem qualquer outro indexador (correção monetária e juros). Já no que pertine aos Estados e Municípios, a taxa de juros incidente deve ser de 1% ao mês, respeitando a mesma previsão legal normalmente existente em situações em que há cobrança de tributos pagos com atraso.

JULGADOS

"Relativamente a tributos federais, a jurisprudência da 1ª Seção está assentada no seguinte entendimento: na restituição de tributos, seja por repetição em pecúnia, seja por compensação, (a) são devidos juros de mora a partir do trânsito em julgado, nos termos do art. 167, parágrafo único, do CTN e da Súmula 188/STJ, sendo que (b) os juros de 1% ao mês incidem sobre os valores reconhecidos em sentenças cujo trânsito em julgado ocorreu em data anterior a 1º.01.1996, porque, a partir de então, passou a ser aplicável apenas a taxa SELIC, instituída pela Lei 9.250/95, desde cada recolhimento indevido (EResp 399.497, ERESP 225.300, ERESP 291.257, EResp 436.167, EResp 610.351)."

TAXA SELIC sobre os juros moratórios: " 2. Aplica-se a taxa SELIC, a partir de 1º.1.1996, na atualização monetária do indébito tributário, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de juros ou atualização monetária. 3. Se os pagamentos foram efetuados após 1º.1.1996, o termo inicial para a incidência do acréscimo será o do pagamento indevido; no entanto, havendo pagamentos indevidos anteriores à data de vigência da Lei 9.250/95, a incidência da taxa SELIC terá como termo a quo a data de vigência do diploma legal em tela, ou seja, janeiro de 1996. Esse entendimento prevaleceu na Primeira Seção desta Corte por ocasião do julgamento dos EREsps 291.257/SC, 399.497/SC e 425.709/SC. (REsp 1111175 SP, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/06/2009, DJe 01/07/2009)

Relativamente a tributos estaduais ou municipais, a matéria continua submetida ao princípio geral, adotado pelo STF e pelo STJ, segundo o qual, em face da lacuna do art. 167, § único do CTN, a taxa dos juros de mora na repetição de indébito deve, por analogia e isonomia, ser igual à que incide sobre os correspondentes débitos tributários estaduais ou municipais pagos com atraso; e a taxa de juros incidente sobre esses débitos deve ser de

1% ao mês, a não ser que o legislador, utilizando a reserva de competência prevista no § 1º do art. 161 do CTN, disponha de modo diverso. (...) (REsp 1111189 SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 25/05/2009).

Súmula 162 do STJ: "Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido."

Súmula 188 do STJ: Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença.

---

1 EResp 399.497, ERESP 225.300, ERESP 291.257, EResp 436.167, EResp 610.351.

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)
II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

AUTOR
Roque Sérgio D'andréa Ribeiro da Silva

Prazo decadencial ou prescricional. O tema não é consenso seja na doutrina como na jurisprudência. Os que defendem a tese de que trata-se de prazo decadencial como Aliomar Baleeiro[1] , afirma que o "art. 168 é de decadência, e portanto, não pode ser interrompido". Para Manoel ÁLVARES (2004. p.678)[2] , há ainda os que advogam a proposta de que cuida-se de prazo decadencial e prescricional, a depender da esfera em que o pedido de restituição deve ocorrer. Diz ele:

> "Há quem encontre distinção, segundo a via escolhida pelo contribuinte: 'Uma vez que o pedido de restituição poder ser feito por meio de processo administrativo ou judicial, para ambos o prazo de restituição é de cinco anos. Para o pedido via administrativa, o prazo é de decadência; para o pedido via judicial, o prazo é de prescrição' (Laudio Camargo Fabretti, ob. Cit., infra. P.147).

Mas o próprio autor queda-se pela qualificação prescricional do prazo previsto no art. 168

do CTN, assim: "Em que pese às doutas opiniões em sentido contrário, entendo que é prescricional o prazo de cinco anos previsto no art. 168 do CTN."[3]

Em termos jurisprudenciais, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido tanto pelo prazo prescricional do art. 168, através do REsp nº 963.352-PR, 10/2008 e AgRg no AResp 41.204/MG, 05/2012, quanto pelo prazo decadencial previsto em apontado artigo: REsp nº 174743-MG – 08/1998 e REsp nº 44265/RS – 6/1994.

Seja como for, e em continuidade a tarefa de melhor compreender o prazo legal previsto no inciso I para restituir o indébito tributário, mister reproduzir o artigo 3º da Lei Complementar 115/2005, onde se lê:

> "Art. 3o Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1o do art. 150 da referida Lei."

Isto é, a despeito de muita controvérsia gerada à partir da vigência de mencionada regra legal que reduziu o prazo para a restituição e compensação de indébitos tributários de dez (5 + 5) para cinco anos, o Supremo Tribunal Federal através do RE nº 566.621/RS (julgamento em 04/08/2011) declarou inconstitucional a parte final do art.4º da Lei Complementar, o qual prevê a observância do art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, o disposto no art. 106, inciso I, do CTN. o seguinte: o prazo prescricional de ações de repetição de indébito ou de compensação relativamente aos tributos sujeitos a homologação por lançamento, ajuizadas após o início de vigência da LC 118/05 (09/06/2005), conta-se prazo de 5 anos para restituição a contar da data do recolhimento indevido. Para ações intentadas antes de 09/06/2005 prevalece a regra anterior (5 + 5), limitada, no entanto, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei complementar 118/05.

Para os tributos sujeitos a lançamento do ofício, o prazo de prescrição qüinqüenal também deve-se contar da data do efetivo pagamento.

Em relação a inteligência do inciso II do art. 168 do CTN, a hipótese de restituição também é válida para pedidos administrativos promovidos antes da vigência da Lei Complementar 118/2005.

JULGADOS

"1. O prazo de prescrição qüinqüenal para pleitear a repetição tributária, nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, é contado da data em que se considera extinto o crédito tributário, qual seja, a data do efetivo pagamento do tributo, a teor do disposto no art. 168,

I, c.c. art. 156, inciso I do CTN. (.....)" (REsp 1110578/SP – 05/2010)

"1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento dos EREsp nº 327.043/DF, firmou entendimento de que a tese do 'cinco mais cinco', relativa à prescrição dos indébitos tributários, não restou derrogada pela Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005, no que se refere aos casos já ajuizados ou pleiteados pela via administrativa até a data de 9 de julho de 2005. 2. Agravo regimental não-provido (2ª Turma do STJ, AgRg no Ag. N. 717.599 Rel. Ministro João Otavio de Noronha,DJ 20.03.2006, p. 245).

Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal: A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e Ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial."

---

[1] BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2004. pág. 894.
[2] ÁLVARES, Manoel. Comentário aos artigos 165 a 174. In: FREITAS, V. P. de. (Coord.). Código tributário nacional comentado, doutrina e jurisprudência, artigo por artigo. 2. ed. São Paulo: RT, 2004. Pág. 678.
[3] Álvares, Manoel. Comentário aos artigos 165 a 174. In: FREITAS, V. P. de. (Coord.). Código tributário nacional comentado, doutrina e jurisprudência, artigo por artigo. 2. ed. São Paulo: RT, 2004. Pág. 678.

Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.
Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

AUTOR
Roque Sérgio D'andréa Ribeiro da Silva

A hipótese em questão prevê que após o término do pedido administrativo de indeferimento de restituição poderá o interessado requerer judicialmente, desde que previsto o prazo prescricional de dois anos, o direito que lhe compete. Obviamente, conforme previsão legal, é possível provocar a tutela jurisdicional do Estado, através de ação ordinária, seja para repetir o indébito tributário, seja para anular a decisão administrativa que denegou o pedido de restituição.

É possível, da mesma forma, ingressar com Mandado de Segurança com finalidade repressiva, neste caso deverá observar o prazo decadencial previsto na lei de regência (12.016/2009) artigo 26, o qual prevê: 'Art. 23. O direito de requerer mandado de segurança extinguir-se-á decorridos 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado.'

O problema ocorre quando tem-se a convicção de que o pedido administrativo de restituição, compensação ou ainda de habilitação de crédito, interrompe ou suspende o prazo prescricional, pela mais adequada interpretação sistemática do Código Tributário Nacional, que se deve empregar quando a Fazenda Pública está a cobrar judicialmente crédito tributário, a teor do art. 174, I. Ou mesmo quando da análise de referido tributário conforme redação do artigo 4º do Decreto 20.910/32 (regula a prescrição qüinqüenal), ora transcrito: "Art. 4º Não corre a prescrição durante a demora que, no estudo, ao reconhecimento ou no pagamento da dívida, considerada líquida, tiverem as repartições ou funcionários encarregados de estudar e apurá-la."

Todavia, são inúmeros julgados do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que: "O prazo prescricional, para fins de restituição de indébito de tributo indevidamente recolhido, não se interrompe e/ou suspende em face de pedido formulado na esfera administrativa." (AgRg no Ag 629.184/MG, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Primeira Turma, DJ 13/6/05). Ainda: RESP 572.341/MG, Segunda Turma, Min. JoãoOtávio de Noronha, DJ de 18.10.2004; AgRg no AG 629.184/MG, Primeira Turma, Min. José Delgado, DJ de 13.06.2005 e RESP 584.372/MG, Segunda Turma, Min. Castro Meira, DJ de 23.05.2005.

Ainda considerando jurisprudência da mesma Casa Julgadora, recentemente (21/09/2010), através da lavra do Ministro Mauro Campbell Marques (EDcl nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.035.830 - SC - 2008/0044910-0), em sentido contrário do que foi decidido nos julgados acima, não reconheceram a prescrição do crédito tributário pois afastaram a ocorrência de prescrição em pedido administrativo de indeferimento de indébito.

Retira-se de mencionada jurisprudência que o Credor postulou administrativamente a restituição de valores decorrentes da inclusão de expurgos inflacionários de indébito tributário (o valor 'principal' foi deferido). Como não obteve êxito, ajuizou ação anulatória de débito fiscal dentro do prazo de 2 anos, e não com o pedido de restituição de indébito. Ao que parece acenar, o Superior Tribunal de Justiça tem entendimento de que tratando-se de indébito segue a regra do art. 168 e anulatória de débito fiscal a prescrição do art. 169.

JULGADOS

"Tratando-se de ação anulatória da decisão administrativa que denegou a restituição do indébito tributário, o prazo prescricional é aquele disposto no art. 169, caput, do CTN, ou

seja, 02 (dois) anos a contar da ciência do contribuinte sobre a decisão administrativa definitiva denegatória. Precedente: AgRg nos EDcl no REsp 944.822/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17.8.2009."

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ART. 169, CAPUT, DO CTN. PRAZO DE DOIS ANOS A CONTAR DA CIÊNCIA DA DECISÃO ADMINISTRATIVA DEFINITIVA DENEGATÓRIA. OMISSÃO CONFIGURADA. PRESCRIÇÃO AFASTADA. 1. Tratando-se de ação anulatória da decisão administrativa que denegou a restituição do indébito tributário, o prazo prescricional é aquele disposto no art. 169, caput, do CTN, ou seja, 02 (dois) anos a contar da ciência do contribuinte sobre a decisão administrativa definitiva denegatória. Precedente: AgRg nos EDcl no REsp 944.822/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17.8.2009. 2. In casu, depreende-se dos autos que o contribuinte fora intimado da decisão administrativa definitiva denegatória em 23.9.2004, sendo a demanda ajuizada em 3.3.2006. Não há, portanto, prescrição a ser declarada. 3. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes, para afastar a prescrição." EDcl nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.035.830 - SC - 2008/0044910-0

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

AUTOR

Fabio Artigas Grillo

Do ponto de vista etimológico, a palavra compensação vem de pensare cum, pensare rem aliquam cum aliqua. Em outras palavras, pesar na balança uma coisa com outra para aferir se o peso é igual.[1]

De acordo com DE PLÁCIDO E SILVA, a origem do vocábulo compensação vem “do latim compensatio, de compensare (contrapesar, contrabalançar), indica a ação de serem anotadas as obrigações devidas reciprocamente por duas pessoas, a fim de que, pesadas as de uma e pesadas as de outra, se promova a verificação de qual delas deve ser compelida a cumpri-las, somente na parte que não se comportou na obrigação que lhe competia exigir.”[2]

Trata-se do preciso entendimento acerca do instituto, pelo qual a compensação qualifica-se como uma das modalidades de extinção de obrigações recíprocas. Reciprocidade no sentido do credor de uma necessariamente ser o devedor da outra obrigação (proporcionalidade das obrigações). Para que haja compensação revela-se essencial a presença de obrigações e créditos recíprocos, proporcionando também pagamentos recíprocos.
Desse modo, não há necessidade do devedor entregar ao credor a importância devida (desembolso), sendo suficiente que o credor proceda seu próprio pagamento deixando de pagar o que deve ao seu devedor. Resulta que, sem pagamento no sentido material, presencia-se a satisfação do credor — ou de ambos os credores.[3]

Corresponde ao acerto de débito e crédito entre partes que têm, simultaneamente, condição recíproca de credor e devedor. Havendo reciprocidade de obrigações, as mesmas podem ser extintas pelo encontro de contas para evitar a submissão das partes a um duplo ato de cumprimento dispensável. A compensação corresponde a crédito que se contrabalança com outro crédito, resultando em referido encontro de contas. Por conseguinte, a compensação pressupõe que o devedor seja titular do contracrédito, envolvendo a existência e contraposição de dois ou mais créditos.[4]

Quanto à sua natureza jurídica a compensação configura-se, pois, como modo de extinção especial de obrigações recíprocas que se consideram quitadas entre si. Efetivamente, a compensação é meio especial de extinção das obrigações, até onde se equivalerem, entre pessoas que são, ao mesmo tempo, devedoras e credoras uma da outra.[5] Este exatamente o comando prescrito pelo artigo 368 do Código Civil vigente.

Com relação à sua eficácia, a compensação resulta valer como pagamento, mas como consequência os créditos recíprocos extinguem-se totalmente, caso iguais, ou parcialmente, caso desiguais.[6] Gera os mesmos efeitos do pagamento, enquanto forma de extinção de obrigações. Por este motivo afirma-se que a extinção do crédito e contracrédito configura-se como efeito da compensação.

Mais além da liberação das obrigações, existem outros efeitos gerados a partir da compensação, tais como a interrupção na fluência de juros, a extinção dos acessórios a partir de créditos, a não consumação da prescrição e, também, a impossibilidade de caracterização da mora do devedor.

Por outro lado, em se tratando de crédito superior a outro, aquele continuará válido no que refere ao seu excedente. Subsistirá de forma parcial um dos créditos caso não se verifique contrapeso em valor equivalente. Isto porque a compensação pode ser operada de modo total ou parcial. Vale dizer, se os créditos forem de igual valor, ambos desaparecem integralmente, mas em se tratando de valores diferentes o maior será reduzido à importância correspondente ao menor.[7] Aliás a confirmação desta característica da compensação vem da parte final do mencionado artigo 368 do Código Civil, qual seja, de que as obrigações recíprocas "extinguem-se, até onde se compensarem."

Além disso a regra geral é que esses dois créditos estejam vencidos, sob pena de não gerarem pretensão e, por conseguinte, não produzirem o mencionado direito formativo extintivo (ou à compensação). Poder de compensar é poder exercer o direito formativo extintivo. As dívidas a serem compensadas devem obrigatoriamente estar vencidas — pouco importando o(s) motivo(s) —, podendo ser exigidas desde logo. Não se compensam dívidas caso uma delas não esteja vencida e ou não seja exigível. A este requisito da compensação denomina-se como exigibilidade atual das prestações. Não há necessidade, porém, que os vencimentos sejam simultâneos. A compensação pode ser oposta, mesmo que o crédito tenha seu vencimento verificado posteriormente ao crédito cobrado do devedor.8
Vale aqui mencionar que não se deve confundir a compensação como se fosse um pagamento fictício. Quando fictício, o pagamento não pode ser efetuado de modo parcial, característica esta contemplada pela noção de compensação. Igualmente o fato de que o pagamento pode ser realizado por terceiro (mesmo não interessado), situação impensável quanto à compensação, mormente pela ausência de reciprocidade de obrigações.[9]

Na verdade não se trata de pagamento fictício porque efetivamente o sujeito que se vale de compensação não está promovendo o pagamento propriamente dito de sua dívida, mas tão somente demonstrando que a mesma já se encontra previamente quitada através do encontro de contas.[10]

Existem outros requisitos peculiares à compensação além da reciprocidade, da sua eficácia enquanto modo especial de extinção das obrigações recíprocas, bem como da exigibilidade das prestações.

De fundamental importância para a caracterização do instituto, a liquidez das dívidas deve estar caracterizada para que se configure e aperfeiçoe o propalado acerto de contas mediante extinção de obrigações recíprocas. Até porque a menção legal às "dívidas líquidas" é expressa no artigo 369 do Código Civil brasileiro.

Há consenso quanto à compreensão de que líquida é a obrigação certa quanto à sua existência e determinada quanto ao seu objeto.[11] A existência determinada decorre da incondicionalidade do quantum debeatur, ou seja, há certeza quanto à ausência de qualquer forma de condição através da comprovação pelos meios competentes de sua existência.

Já a determinação do objeto impõe que a obrigação seja identificada a partir de sua natureza, qualidade e principalmente quantidade, expressando-se, dessa forma, através de número preciso. A indeterminação do objeto torna ilíquida a respectiva obrigação, dependendo, portanto, de apuração.

A compensação igualmente se caracteriza pela fungibilidade do objeto das obrigações, ou seja, deve existir uma homogeneidade das prestações compensáveis enquanto corolário da idéia de que o credor não pode ser forçado a receber coisa de diferente qualidade da que lhe seja devida por previsão contratual, ainda que de valor equivalente ou até mesmo superior. A necessária homogeneidade decorre justamente da própria finalidade da compensação, a extinção de obrigações recíprocas e com completa correspondência na designação do objeto (fungibilidade recíproca).

A previsão contida no artigo 370 do NCC pressupõe a homogeneidade recíproca, pelo qual "embora sejam do mesmo gênero as coisas fungíveis, objeto de duas prestações, não se compensarão, verificando-se que diferem na qualidade, quando especificada no contrato."

Existem também destaque por parte da doutrina especializada no que refere às modalidades de compensação, caracterizando-se o instituto como legal, voluntária e ou judicial. Em linhas gerais, a compensação legal é aquela que, observados seus requisitos objetivos e subjetivos[12], deriva da lei e prescinde do acordo das partes envolvidas, operando-se de pleno direito por simples imposição de uma delas à outra.

Muito embora alguns doutrinadores mencionam que a compensação legal corresponde àquela prevista no artigo 368 do NCC[13] , há que se levar em consideração que mencionado dispositivo não declara de modo expresso que a mesma se opera tão somente por força de lei.

Em outras palavras, o NCC em seu artigo 368 não declarou que a compensação se aperfeiçoa unicamente por força da lei, nem tampouco fez depender o efeito extintivo de uma declaração do interessado. O que se deve levar em conta efetivamente é que se configurará uma compensação legal com efeito extintivo da obrigação sempre que duas pessoas forem, simultânea e reciprocamente, credor e devedor. Além disso, em estando atendidos os requisitos e condições prescritos em lei, a compensação poderá ocorrer independentemente de um acordo das partes.[14]

Caso seja necessário acordo dos interessados no ajuste dos respectivos créditos e débitos, estará caracterizada a denominada compensação voluntária, que pode ser dividida em facultativa ou convencional (também denominada contratual).

Na compensação convencional existe uma obrigação de compensar, derivada da convenção entre as partes e, por conseguinte, impedindo que o devedor a ela se oponha. Daí seu fundamento no princípio da autonomia da vontade das partes.

De modo distinto, a compensação facultativa independe de convenção, configurando-se quando, diante da falta de um requisito essencial para a compensação legal, uma das partes renuncia à vantagem de se valer desse mesmo requisito e alega compensação.
A doutrina especializada cita ainda a compensação judicial como modalidade, implicando necessariamente numa decisão judicial admitindo a exceção ou reconvenção opostas pelo réu ao pedido do autor. Daí a sua natureza reconvencional. Nesse caso, se a exceção ou reconvenção forem julgadas procedentes, o réu será condenado a pagar o que exceder do valor do seu crédito, devidamente reconhecido pela decisão judicial.

A seu turno, o artigo 156, inciso II, do CTN elenca a compensação como sendo uma entre as várias modalidades de extinção do crédito tributário, finalizando a respectiva relação jurídica tributária.

Ao mesmo tempo, o artigo 170, do Código Tributário Nacional — CTN, dispõe que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Esse artigo 170 do CTN teve a sua disciplina jurídica ampliada através da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, estabelecendo em seu artigo 170-A vedação expressa à compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Atendendo ao disposto no artigo 170 do CTN, a compensação tributária teve a sua guinada legislativa por conta do advento do artigo 66, da Lei nº 8.383, de 30 de janeiro de 1991, que veio regulamentar, pois, na esfera federal, e em nível de legislação ordinária, a previsão feita no artigo 170 do CTN, com qualificação de lei complementar.

A título de regulamentação da Lei nº 8.383/91, a Secretaria da Receita Federal expediu, na época, a Instrução Normativa nº 67, de 26 de maio de 1992, condicionando — de modo absolutamente inconstitucional — a realização da compensação tributária a procedimentos administrativos internos que efetivamente demonstrassem, por parte do contribuinte, o encontro de contas relativas a tributos federais inscritos sob um mesmo código perante a Administração Tributária federal, criando, dessa forma, empecilho para fins de identificação de tributos da mesma espécie.

Contempladas as alterações posteriormente promovidas pela Lei nº 9.069, de 29 de junho

de 1995, a Lei nº 8.383/91 teve seu artigo 66 redigido da seguinte forma:

> Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.
> §1° A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.
> §2° É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.
> §3° A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.
> §4° O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Logo em seguida, o artigo 39 e §4.º da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, tratou da matéria atinente ao artigo 66 acima transcrito.

Tais regras, porém, sofreram alteração em função da nova regra geral de compensação de tributos federais estabelecida pela Lei nº 9.430/1996, permitindo, basicamente, procedimentos compensatórios entre tributos de diferentes espécies, desde que administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Com efeito, a redação original dos artigos 73 e 74, da Lei nº 9.430/96, têm previsão no sentido de que, no âmbito administrativo da Secretaria da Receita Federal, o contribuinte poderia utilizar-se de quaisquer créditos, que lhe deveriam ser restituídos ou ressarcidos, para a quitação de quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF. Trata-se da denominada compensação de ofício ou administrativa.

Em outras palavras, o artigo 74, da Lei nº 9.430/96, na sua concepção originária, admitiu a compensação entre tributos de diferentes espécies, administrados pela Secretaria da Receita Federal, condicionando, porém, a sua efetivação por ocasião de exame e aprovação do Fisco Federal, em função de requerimento prévio do contribuinte interessado.

Adveio o Decreto nº 2.138/1997, cuidando da compensação de créditos tributários com créditos do sujeito passivo decorrente de restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições, reportando-se à Lei nº 9.430/1996. É criado todo um procedimento que sinaliza a efetividade da compensação, abordando diferenças a favor do contribuinte ou do Fisco, o prazo específico, elaborando-se preceitos que vinculam a Administração Tributária e mostram transparência em relação ao sujeito passivo.

Também objetivando a regulamentação e aplicação prática do disposto tanto pela Lei nº 9.430/96 quanto pelo Decreto nº 2.138/97, foi expedida pela Secretaria da Receita Federal a Instrução Normativa SRF nº 21/97.

A IN SRF nº 21/97, de suma importância, trouxe tratamento normativo secundário específico sobre compensação entre tributos e contribuições de diferentes espécies (artigos 12 e 13), compensação entre tributos ou contribuições da mesma espécie (artigo 14) e, também, compensação de crédito de um contribuinte com débito de outro (artigo 15).

No caso de compensação de tributos e contribuições de diferentes espécies, resulta ser necessária a apresentação de Pedido de Compensação à Delegacia da Receita Federal ou Inspetoria da Receita Federal que exerça jurisdição sobre o respectivo contribuinte. Conforme disposto ainda pela IN SRF nº 21/97, cabe ao Delegado da Receita Federal ou ao Chefe da Inspetoria da Receita Federal do domicílio fiscal do contribuinte decidir acerca do pedido de compensação de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal.

A IN SRF nº 21/97 sofreu relevantes alterações por parte da Instrução Normativa SRF nº 73/97, sem, todavia, perder seu foco principal, qual seja, a compensação delineada na Lei nº 9.430/96. Assim como no caso da IN SRF nº 21/97, a Secretaria da Receita Federal pretendeu lançar uma série de restrições ao direito à compensação previsto pela Lei nº 9.430/96, através da ilegítima Instrução Normativa SRF nº 41/2000.

Na seqüência, diante das modificações promovidas pelo artigo 49, da Lei n.º 10.637/2002; bem como pelo artigo 17, da Lei nº 10.833/2003, o polêmico artigo 74, da Lei nº 9.430/96, teve a sua redação definitiva — e atualmente vigente — assim estabelecida:

> Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.
> §1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.
> §2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.
> §3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1o:
> I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;
> II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da

Declaração de Importação.
III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;
IV - os créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, ou do parcelamento a ele alternativo; e
V - os débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal.
§4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.
§5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.
§6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.
§7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.
§8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no §7.o, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9o.
§9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no §7.o, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.
§10º Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.
§11º A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.
§12º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

De modo semelhante às leis ordinárias anteriores, a regulamentação do dispositivo legal acima transcrito deu-se através da edição da Instrução Normativa SRF nº 210/2002 (com as alterações instituídas pela Instrução Normativa SRF nº 323/2003), responsável, por-

tanto, pela "restituição e a compensação de quantias recolhidas ao Tesouro Nacional a título de tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)."

Concluindo essa visualização do Direito Positivo brasileiro acerca da compensação, é importante ressaltar que atualmente, no âmbito federal, a matéria encontra-se regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 900/2008, com as recentes alterações promovidas pelas Instruções Normativas RFB nº 1300/2012 e 1.472/2014, respectivamente.

---

1 SANTOS, J. M. de Carvalho. Código civil brasileiro interpretado, principalmente do ponto de vista prático. Direito das obrigações (arts. 972-1036); Vol. XIII, 11.ª ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1982, p. 215. SILVIO VENOSA estabelece o conceito de compensação a partir do verbo compensar, ou seja "contrabalançar, contrapesar, equilibrar." (VENOSA, Silvio de Salvo. Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos. Vol. 2, 3.ª ed., São Paulo: Atlas, 2003, p. 295). Também MARIA HELENA DINIZ ensina que: "O termo compensação deriva etimologicamente do substantivo latino compensatio, onis, significando compensação, balança, remuneração, que se origina do verbo latino compensare, ou seja, compensar, remunerar, colocar em balança, contrabalançar, que, por sua vez, advém de compendere, isto é, pesar com, pesar juntamente." (DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações. 2.º vol., 18.ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 299, os itálicos constam do original)

2 SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. 19.ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 185, os destaques constam do original.

3 PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil. Vol. 2, 19.ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 269.

4 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. São Paulo: Dialética, 1997, p. 229.

5 DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil..., p. 301.

6 Importante chamar a atenção à posição distinta do clássico J. X. CARVALHO DE MENDONÇA, em seu Tratado de direito comercial brasileiro, Vol. VI, 5.ª ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1955, p. 423; especialmente ao consignar que a compensação "não significa no rigor do termo um pagamento ou um pagamento fictício destinado a extinguir obrigações, como o pagamento efetivo. Ela evita e exclui justamente o pagamento e esta é sua razão de ser." Também para SILVIO VENOSA "não existe, contudo, pagamento" (Direito civil..., p. 297).

7 RODRIGUES, Silvio. Direito civil – parte geral das obrigações. Vol. 2, 30.ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 209.

8 VENOSA, Silvio de Salvo. Direito civil..., p. 300.

9 No Código Civil brasileiro esta hipótese encontra-se disciplinada da seguinte forma:

Art. 376. Obrigando-se por terceiro uma pessoa, não pode compensar essa dívida com a que o credor dele lhe dever.

10 Ainda assim alguns Autores, dentre eles, FÁBIO FANUCCHI, entendem que a compensação representa uma variação de pagamento, uma forma especial de extinção do crédito (FANUCCHI, Fábio. Curso de direito tributário brasileiro. 3.ª ed., São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p. 338).

11 Vide Art. 1533 do Código Civil de 1916. CHAVES, Antonio. Tratado de direito civil. Tomo I, 3.ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1982, p. 288; DINIZ, Maria Helena. Curso..., p. 304; MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de direito civil. Vol. 4, 32.ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 299. Em sentido contrário confira-se: DE CASO, Rubén H. Compagnucci. Manual de obligaciones. Buenos Aires: Astrea, 1997, p. 580.

12 Os elementos objetivos dizem respeito às condições de que se devem revestir as dívidas compensáveis, deles cogitando o artigo 369 do NCC. Os elementos subjetivos dizem respeito às pessoas entre as quais pode a compensação se verificar, conforme se verifica do artigo 368 do NCC.

13 DINIZ, Maria Helena. Curso..., p. 302. VENOSA, Silvio de Salvo. Direito civil..., p. 298.

14 Nesse sentido, cfr: CHAVES, Antonio. Tratado..., p. 291/292.

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.
Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

AUTOR
Fabio Artigas Grillo

Assim como no Direito Administrativo a consensualidade acompanhou o quadro evolutivo do Estado e a variação do grau de participação dos particulares nas tarefas públicas, a relação jurídica tributária também demonstra ter sofrido reflexos dessa natureza.

De acordo com Eduardo Paz Ferreira, considerada a relação jurídica tributária, trata-se de “um processo em que o Estado cada vez menos recorre a poderes de autoridade e, cada vez, mais procura conversar com a sociedade, e em especial, com os agentes económicos, com os seus ‘súbditos’ para usar a antiga expressão, que deixam de ser súbditos para passar a ser verdadeiramente parceiros num quadro de concertação social”.[1]

Passam a assumir relevância ímpar os princípios da proteção da confiança e da boa-fé, a

partir dos quais o Estado deve respeitar os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, pois o fato indutor dessa confiança deve ser criado pelo Poder Público e seus órgãos.[2]

Previsibilidade, transparência, certeza do direito, segurança jurídica na relação entre Fisco e contribuinte, estabilidade nas atividades de interpretação e aplicação da legislação, sedimentação jurisprudencial, observância da moralidade e eficiência administrativas, enfim, todos esses princípios devem ser estritamente observados e preservados no Estado Democrático Fiscal.

Nessa configuração do Estado Democrático Fiscal enquanto Estado Cooperativo[3], a adoção de métodos consensuais de solução de conflitos de natureza tributária demonstra a existência de um processo de modernização organizativa, do modo de atuação e, também, das formas de realização da função administrativa; introduzindo, assim, certa dose de flexibilidade, com limites na lei, que possibilite à Administração Pública, em especial à Administração Tributária, a consecução eficiente de suas finalidades primordiais.[4]
Afastam-se, assim, os pressupostos autoritários de outrora no que diz respeito à relação jurídica tributária, numa perspectiva de reequilíbrio de forças nos vínculos existentes entre Estado e contribuintes.

A transação tributária consiste na celebração de um acordo ou consenso entre os sujeitos da respectiva relação jurídica, com amparo em lei autorizadora, por meio do qual se objetiva alcançar solução satisfatória e definitiva para ambos acerca de uma determinada controvérsia ou conflito dessa natureza.

Conceituando o instituto, e agrupando os elementos que, levados em consideração os pressupostos gerais da transação, Heleno Taveira Torres leciona que a "transação tributária tem como pressupostos o litígio e a vontade de transigir, mediante concessões recíprocas da Administração e dos contribuintes, mediante o acordo obtido."[5]

Assim, denomina-se a transação tributária como sendo o negócio jurídico administrativo, celebrado entre sujeito ativo e passivo de uma determinada relação jurídica tributária controvertida, que, nos termos e condições estabelecidos pela lei, mediante manifestação expressa de suas respectivas vontades, avençam em relação aos seus interesses contrapostos, por meio de concessões mútuas, resultando na extinção do litígio em face do adimplemento do crédito tributário correlato.

Da mesma forma, e conforme verificado no Direito Privado, mais especificamente no artigo 840 do Código Civil, o Direito Tributário também contempla um conceito legal de transação. Com efeito, o Código Tributário Nacional – CTN inclui a transação entre as modalidades de extinção do crédito tributário, previstas no rol taxativo do artigo 156, especificamente em seu inciso III.[6]

Nesse caso, o fenômeno da desintegração do crédito tributário, originário da respectiva obrigação, e que foi nominado pelo legislador como extinção do mesmo, dá-se pelo desaparecimento do objeto da mesma, assim como dos direitos e deveres correlativos.
Como elemento essencial de referido conceito normativo, enquanto acordo celebrado entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária, mediante concessões mútuas, a transação depende de lei específica e autorizativa.

Trata-se de uma decorrência do regime jurídico de Direito Público, mais especificamente do Direito Tributário. Somente com amparo em autorização legislativa específica é que poderá cogitar-se da possibilidade de ser celebrada transação em matéria tributária, ou seja, será com base em condições e requisitos previstos na lei que contribuintes e Administração Tributária poderão alcançar solução consensual para um determinado conflito dessa índole.

A partir da regra geral e abstrata[7], com hierarquia de lei complementar em matéria tributária, que hoje vem entabulada no artigo 171 do CTN, poderão os Entes Políticos no exercício de suas respectivas competências normativas instituir, por meio de lei ordinária e não necessariamente complementar, leis gerais ou específicas acerca da transação tributária.

A lei que o artigo 171 do CTN menciona pode ser tanto uma lei geral quanto uma lei específica que, como a própria classificação expressamente prevê, a primeira aplicando-se a múltiplos casos e a segunda a uma determinada situação fática ou jurídica.[8] Assim o CTN, na qualidade de lei complementar tributária, fixa o poder normativo das pessoas políticas para, através das legislações específicas, disciplinarem a transação.[9] Daí a existência de leis gerais e específicas instituidoras de modalidades transacionais no âmbito da União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Importante notar, da mesma forma, que o referido dispositivo do artigo 171 do CTN não exige lei prévia unicamente para autorizar as partes correlatas a celebrar transação tributária, mas, especificamente em seu parágrafo único, encontra-se estabelecido que a competência para que a Administração Tributária enquanto sujeito ativo da relação jurídica possa celebrar transação deve necessariamente estar prescrita por respectiva lei de regência.
A legislação instituidora da transação em matéria tributária deve, nesse aspecto, necessariamente propiciar um maior grau de flexibilidade, conferindo certa margem de discricionariedade à Administração Tributária, com o intuito de compor ou solucionar, a depender da situação, conflitos envolvendo obrigações de cunho tributário.

Paulo Henrique Figueiredo, em obra específica e praticamente pioneira sobre o tema no Brasil, ao discorrer a respeito da transação tributária em face dos princípios, destaca que *"para se operar a transação tributária, como dito, é absolutamente necessária a edição de uma norma autorizadora e específica, tendo em vista que a administração não goza de po-*

der discricionário para firmar o pacto.”[10]

Rubens Miranda de Carvalho assinala que essa *“atribuição de competência imbrica, em um único momento, a restrição quanto a (sic) capacidade de ação do administrador público, que pode fazer o que a lei lhe faculte, ou determine (poder/dever) e que não poderá fazer o que a lei não lhe haja permitido, sob pena de nulidade do ato praticado.”*[11]

Note-se que o artigo 171 do CTN, uma vez estabelecida a legislação tributária condicionante, não obriga os sujeitos da relação jurídica tributária a obrigatoriamente celebrarem transação. O dispositivo é claro ao mencionar que as partes terão a faculdade de fazê-lo, desde que, nos termos da lei, estejam dispostas a fazer concessões mútuas.

Por essa circunstância, e em qualquer situação, a transação tributária deve ser considerada como instrumento subsidiário, suplementar, e não ordinário ou obrigatório por assim dizer, para fins de composição ou solução de controvérsias dessa natureza. Em outras palavras, o método transacional não deve ser a regra, mas uma opção para solucionar o litígio, desde que observadas as suas condições e pressupostos, colocada à disposição dos administrados pelo ordenamento jurídico.

Vale mencionar, também, que se qualifica como objeto da transação o litígio de natureza tributária, configurado entre os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária, conflito este relacionado ao crédito tributário originário da respectiva obrigação principal na sua plenitude, com acréscimos (juros) e penalidades (multas) decorrentes da falta de pagamento do tributo na data de seu vencimento, excluídos os denominados deveres instrumentais.

Com relação à eficácia da transação, ainda que prevista no CTN no rol das modalidades de extinção do crédito tributário, não possui esse atributo. A transação não tem por objetivo e nem eficácia extinguir o crédito tributário, mas tão somente o conflito ou litígio a ele vinculado.

A prestação do tributo, enquanto dever de adimplir à obrigação tributária, não é passível de transação por se tratar de uma decorrência da aplicação da lei instituidora desse mesmo dever.

De acordo com o disposto no artigo 113 do CTN, a transação tributária, nos termos da lei, poderá abranger litígios vinculados a valores constituídos em face do inadimplemento da obrigação tributária principal, fixando somente ser passível de transação as penalidades pecuniárias e respectivos acréscimos, excluídas as controvérsias relacionadas ao cumprimento dos deveres instrumentais.

Quanto aos seus efeitos a transação implica em extinção do conflito, ou seja, do litígio que

desde logo exista, ou possa potencialmente vir a se configurar diante de uma situação de incerteza, entre os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária.

Há manifesta impropriedade na expressão extraída do CTN, no artigo 156, III, especificamente. A transação não extingue o crédito tributário. O que promove a extinção do crédito tributário é o pagamento resultante das concessões mútuas acordadas pelos sujeitos ativo e passivo, ocasionando, simultaneamente, o desaparecimento do direito subjetivo e do seu respectivo dever de prestação.

Além dos efeitos da coisa julgada, a transação celebrada entre sujeito ativo e passivo tem eficácia de ato jurídico perfeito, nos termos do artigo 5.º, XXXVI, da CF88, impondo-se o fiel cumprimento do acordo celebrado com base nos princípios da confiança legítima e da boa-fé objetiva do sujeito passivo.

Caso ausente a observância dos pressupostos da competência para atuar como representante da parte relacionada no respectivo acordo, bem como do detalhamento da situação de fato e de direito vinculadas ao litígio ou controvérsia objeto, a transação tributária será nula em caráter absoluto.

Quanto às espécies, a transação será preventiva se ainda não verificado o nascimento da obrigação e do crédito tributário, pois caso já constatada a sua ocorrência ou formalizado o lançamento tributário, caberá à transação terminar litígio existente e decorrente de crédito tributário já constituído.

A transação tributária também assume modalidades administrativa e judicial, a depender do foro em que o respectivo contencioso se desenvolver, podendo ser na esfera administrativa, concretizada pelo procedimento administrativo de formação, ou, perante o Poder Judiciário, nos autos do processo judicial.

O parcelamento, por exemplo, é modalidade de transação, pois a Administração Tributária reconhece que o sujeito passivo cumpre os requisitos legais e concede, em regime de reciprocidade, a autorização para o pagamento parcelado do débito, inclusive com benefícios de redução do valor das penalidades e dos acréscimos legais e moratórios. No entanto, esse mesmo parcelamento não pode ser qualificado como novação, em detrimento da sua natureza jurídica de transação, pois a causa ou razão jurídica do crédito tributário deve ser sempre considerada a incidência da norma e, assim, o crédito parcelado deve ter idêntico fundamento do crédito originário.

Por derradeiro, válido igualmente ressaltar que nas transações concretizadas por meio de parcelamento tributário são inconstitucionais e ilegais as cláusulas que impõem como condições a confissão irretratável e a desistência da ação com renúncia do direito, uma

vez que não cabe ao sujeito passivo impor qualquer tipo de autorregulação de seus direitos fundamentais, dentre eles a universalidade de acesso à jurisdição.

---

1 FERREIRA, Eduardo Paz. "A possibilidade de arbitragem tributária." In: I Conferência AIBAT-IDEFF: a arbitragem em direito tributário. Colóquios IDEFF, n. 2. Lisboa: Almedina, 2010, p. 19.

2 Cf. BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, , N. A., pp. 1305-1330. No mesmo sentido: DERZI, Misabel de Abreu Machado. "Buena fe en el Derecho Tributario" In: PISTONE, Pascuale; TORRES, Heleno Taveira (Orgs.). Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional: homenaje latinoamericano a Victor Uckmar. Buenos Aires: Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, pp. 265-281.

3 TORRES, Ricardo Lobo. "Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo." In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 95. Válida a transcrição dos ensinamentos de José Casalta Nabais a esse respeito: "Tendo em conta a dimensão do fenómeno fiscal nos países industrializados, expressa sobretudo no facto de os impostos abarcarem mais de um quarto do produto interno bruto, de marcarem a relação entre o cidadão e o Estado e de influenciarem de forma assinalável toda a actividade económica e social, não custa compreender que, à semelhança do que sucedeu ao nível mais geral da acção econômica do Estado onde se institucionalizou a chamada 'economia concertada', o desenvolvimento da colaboração se tenha instalado também na relação entre a Administração fiscal e os contribuintes. (...) Mais que questionarmo-nos acerca da designação, da extensão horizontal e vertical e da natureza jurídica da auto-liquidação, importa aqui assinalar o que uma tal figura significa como ponto de chegada de todo um processo evolutivo que, no decurso de um século, passou, de um estádio em que era natural que o contribuinte assumisse uma atitude puramente passiva face às pretensões do Estado e pagasse os impostos se e nos limites em que ele era fixado por um acto de autoridade (acto autoritário = acto tributário), para um estádio em que domina a ideia de que o contribuinte deve colaborar activamente com a Administração fiscal na prossecução dos objectivos assinalados à aplicação dos impostos." (NABAIS, José Casalta. Contratos fiscais [reflexões acerca de sua admissibilidade]. Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, Studia Juridica 5. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, pp. 173-175).

4 ANTÓN, Fernando Serrano. La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje. Navarra: Aranzadi-Thompson Reuters, 2010, p. 36.

5 TORRES, Heleno Taveira. "Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários." In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fó-

rum, 2008, p. 312.

[6] CTN, art. 156: “Extinguem o crédito tributário: (...) III – a transação.

[7] “Conforme determina o Art. 171 do CTN, a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção do crédito tributário. Portanto, essas condições são os critérios que a lei que estabelecer a transação deve explicitar. Essa lei pertence à classe da norma geral e abstrata; isso significa que seus enunciados são conotativos, ou seja, estabelecem os critérios de identificação de um evento como fato jurídico.” (DACOMO, Natalia De Nardi, cit., p. 187).

[8] Cf. TORRES, Heleno Taveira. “Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários”, p. 310.

[9] Cf. DACOMO, Natalia De Nardi, cit., p. 191.

[10] FIGUEIREDO, Paulo Henrique. A transação tributária como expressão dos direitos do cidadão. Recife: Bagaço, 2004, p. 142.

[11] CARVALHO, Rubens Miranda de. Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionadas de solução de lides tributárias. São Paulo: Ed. Juarez de Oliveira, 2008, p. 35.

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:
I - à situação econômica do sujeito passivo;
II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
III - à diminuta importância do crédito tributário;
IV - a considerações de eqüidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.
Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

AUTOR
Fabio Artigas Grillo

A remissão consiste no perdão do tributo, não podendo ser confundido com a anistia, que consiste no perdão da penalidade e está prevista no artigo 180 do CTN.

Esse perdão pode ser concedido a qualquer tempo, cabendo inclusive sua aplicação após o ajuizamento da execução fiscal, com o respectivo afastamento da condenação em ho-

norários advocatícios.

No Direito Privado basta uma decisão do credor para perdoar a dívida. No Direito Tributário é um pouco diferente, uma vez que a remissão é possível apenas nos casos previstos em lei e, ainda assim, apenas se estiver presente alguma das circunstâncias deste artigo 172 do CTN.

A remissão será concedida pela autoridade administrativa, por despacho fundamentado, podendo ser total ou parcial, conforme autorização legal. Esta autorização legislativa haverá de ser objetiva, e, por isso, sua formalização dar-se-á por meio de ato administrativo vinculado. Logo, não pode a autoridade administrativa valer-se de critérios de oportunidade ou conveniência. Demonstra-se verdadeiro dever da administração conceder a remissão. A remissão, entendida como perdão, não deve ser confundida com a remição, esta extraída do Direito Processual e que significa resgate ou o ato de remir, livrar do poder alheio, adquirir de novo. Tampouco a remissão pode ser confundida com a remissão da pena, que, no Direito Penal, corresponde ao instituto pelo qual se tem por cumprida parte da pena por meio do trabalho do condenado. Mais ainda, a remissão igualmente não deve ser confundida com a renúncia, que é o ato pelo qual o credor abre mão de receber a prestação devida.

É passível de crítica, por sua vez, o disposto pelo parágrafo único do artigo 172 do CTN, que prescreve não ser gerador de direito adquirido o despacho concessivo da remissão. A atividade administrativa concernente aos tributos é vinculada, por força do figurino constitucional e do artigo 3º do CTN, pelo que o despacho autorizativo da remissão reveste caráter vinculado. Não sendo os atos vinculados passíveis de revogação. Em outras palavras, a revogação alcança única e tão somente os atos discricionários, não aplicando-se à remissão por conta de seu despacho concessivo ser ato tipicamente vinculado, conforme acima referido.

Jurisprudência/Julgado:

> TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS. REMISSÃO PARCIAL. LEI Nº 8.198, DE 1992, DO ESTADO DE SÃO PAULO. A remissão parcial prevista no artigo 3º, da Lei nº 8.198, de 1992, do Estado de São Paulo, elidiu a presunção de certeza e liquidez da certidão de dívida ativa. PROCESSO CIVIL. HONORÁRIOS DE ADVOGADO. EXECUÇÃO FISCAL EXTINTA EM RAZÃO DE SUPERVENIENTE REMISSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Execução fiscal legitimada pela legislação vigente na data do respectivo ajuizamento. Superveniente remissão do crédito tributário. Honorários de advogado indevidos: a) pelo credor, porque, à época da propositura, a ação tinha causa justificada; b) pelo devedor, porque o processo foi extinto sem a caracterização da sucumbência. Recurso especial conhecido e provido, em parte. (STJ – REsp: 90609 SP 1996/0017221-8, Relator: Ministro ARI PARGENDLER, Data de Julgamento: 09/03/1999, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 19/04/1999 p. 106)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

AUTORAS
Daniella Leticia Broering e Cristina Kaiss

DA DECADÊNCIA.

Primeiramente, torna-se importante descrever sobre a decadência, de acordo com os ensinamentos da Prof. Paulo de Barros Carvalho[1]:

> *"Ora, sempre que o fluxo do tempo ameaçar, de algum modo, a obtenção daquele almejado equilíbrio, que se reflete no principio da firmeza ou da certeza jurídica, prevê o sistema a ocorrência de fatos extintivos, que tem o condão de definir, drasticamente, a situação, determinando direitos e deveres subjetivos correlatos. Entre tais fatos, vale agora ressalvar, particularmente, o da decadência".*
>
> *...*
>
> *O efeito extintivo previsto é o do desaparecimento do direito da Fazenda, consistente em exercer a sua competência administrativa para constituir o crédito tributário. Reconhecido o fato da decadência sua eficácia jurídica será a de fulminar a possibilidade de a autoridade competente realizar o ato jurídico-administrativo do lançamento.*
>
> *(grifo nosso)*

O art. 142 do Código Tributário Nacional dispõe sobre as regras essenciais do lançamento tributário, que efetivamente constitui o credito tributário. O art. 150 do CTN dispõe sobre a modalidade do lançamento por homologação e se enquadra a maioria dos impostos. Nesta modalidade os primeiros atos (lançamento) estão sob a responsabilidade do contri-

buinte que tem obrigação apurar e recolher o tributo, no vencimento constante na legislação do referido ente (Fisco); e cumprimento das obrigações acessórias, como entrega de declarações, GIAS, arquivos magnéticos, entre outros; e ao fisco cabe a revisão das informações prestadas para homologação futura do crédito tributário, com a qual se encerrará por definitiva a obrigação tributária.

Para interpretação do art. 173 do CTN cumpre analisar o instituto da decadência, que se refere ao prazo que o Fisco dispõe para constituir o crédito tributário, através da modalidade do lançamento.

O Fisco possui o prazo de cinco anos para realizar esta análise, e apurar diferenças em caso de pagamento antecipado, conforme disposto no parágrafo 4º. Art. 150 do CTN e efetuar o lançamento do crédito tributário. Contudo, nos casos onde consta a autuação sem identificação de pagamento antecipado do tributo pelo contribuinte, à aquele ente tributante, aplica-se o disposto no art. 173, I do CTN.

Vide Súmula nº 436 STJ - 14/04/2010 - DJe 13/05/2010 "Entrega de Declaração pelo Contribuinte Reconhecendo Débito Fiscal - Crédito Tributário - Providências do Fisco. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco."

> A jurisprudência do STJ já resta consolidada sobre o tema de decadência em se tratando de tributo sujeito a homologação, por ausência de pagamento antecipado.
> *TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO. DECADÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.*
> *1. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, submetido ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), firmou entendimento no sentido de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, para a fixação do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, considera-se apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150, e parágrafos, do CTN.*
> *2. Cuida-de de débito tributário referente ao IRPF ano base 1992, exercício 1993, sem o devido pagamento do tributo. Logo, o prazo decadencial para Fazenda Pública realizar o lançamento de ofício substitutivo iniciou-se em 1º.1.1994. Como a notificação do referido lançamento ocorreu em 1998, não se encontra caracterizada a decadência, porquanto não decorridos mais de cinco anos entre o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e a constituição definitiva do crédito. Aplicação do disposto no art.*

173, inciso I, do CPC. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1467333/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/09/2014, DJe 16/09/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. NÃO OCORRÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA.
A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, em regra, o prazo para se efetuar o lançamento é o previsto no art. 173, I, do CTN, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Contudo, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo pagamento ocorreu de modo antecipado, o prazo de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados a partir do fato gerador. No caso concreto, não havendo pagamento antecipado, aplica-se a regra prevista no art. 173, I, do CTN. (EREsp 413.265/SC, 1ª Seção, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 30.10.2006). 2. Agravo regimental não provido.(AgRg no REsp 1441083/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/05/2014, DJe 19/05/2014)

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PAGAMENTO A MENOR - INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN - FATO GERADOR COMPLEXIVO - DECADÊNCIA AFASTADA.
1. Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte constitui o crédito, mas efetua pagamento parcial, sem constatação de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da decadência é o momento do fato gerador. Aplica-se exclusivamente o art. 150, § 4°, do CTN, sem a possibilidade de cumulação com o art. 173, I, do mesmo diploma (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/9/2009, submetido ao regime do art. 543-C do CPC).2. O imposto de renda é tributo cujo fato gerador tem natureza complexiva. Assim, a completa materialização da hipótese de incidência de referido tributo ocorre apenas em 31 de dezembro de cada ano-calendário. 3. Hipótese em que a renda auferida ocorreu em fevereiro de 1993 e o lançamento complementar se efetivou em 25/03/1998, o seja, dentro do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, uma vez que este se findava apenas em 31/12/1998. Decadência afastada. 4. Agravo regimental não provido.
(AgRg no AgRg no Ag 1395402/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/10/2013, DJe 24/10/2013)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. AÇÃO RESCISÓRIA. SINDICATOS. PÓLO PASSIVO. SERVIDORES ASSOCIADOS. LITISCONSÓRCIO PASSIVO

FACULTATIVO. DECADÊNCIA. SÚMULA 106/STJ.
1. A jurisprudência desta Corte Superior firmou entendimento de que não há falar em ocorrência de prescrição ou decadência quando a ação for ajuizada no prazo adequado e a demora na citação dos réus der- se por motivos inerentes ao mecanismo da justiça (Súm. 106/STJ).
2. Os sindicatos possuem legitimação extraordinária (ativa ou passiva) para representar seus associados na defesa de seus direitos e interesses coletivos e individuais.
3. Em se tratando de ação rescisória ajuizada para desconstituir acórdão de demanda ajuizada tão só pelos sindicatos da categoria, não é de se exigir que o autor integre à lide os servidores representados, litisconsortes facultativos, dentro do prazo decadencial.
4. Agravo regimental provido para afastar a decadência da ação rescisória. (AgRg no REsp 1168247/RJ, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 04/09/2014, DJe 17/09/2014)

Neste ponto, destaca-se que uma vez declarado pelo contribuinte, considera-se constituído o crédito tributário, podendo, o Fisco, em caso de não pagamento, efetuar a cobrança do valor diretamente ao contribuinte, respeitando o prazo de 5 anos, contados do primeiro dia útil seguinte ao exercício financeiro objeto da autuação.

II- Da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Destaca-se novamente a citação do Prof. Paulo de Barros Carvalho[2]:

> *"Bem diferente, entretanto, é a contingência de ter sido celebrado o lançamento e a empresa, ao impugná-lo, predique o reconhecimento do fato da caducidade. Acolhida a pretensão do sujeito passivo, e admitida a decadência no ato decisório, ter-se-á por encerrada a obrigação tributária. Somente nesta hipótese cabe falar-se em extinção do laço obrigacional."*

Neste inciso trata da reabertura do prazo decadencial, ou seja, o direito positivo inserindo uma hipótese de interrupção do prazo que estava em curso, embora na visão do Prof. Paulo de Barros, desde que ocorra a situação prevista no art. 174, II do CTN "contrariando as asserções da doutrina, ao contrapor esta figura ao instituto da prescrição".

Parágrafo Único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do recito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Outra discussão se refere a questão da data do pagamento e a compensação de tributos, se esta poderia ser considerada pagamento ou não, e qual regra de contagem da decadência seria aplicada. O Fisco, defende a posição que a compensação não seria pagamento, pelo que, então a contagem do prazo se daria nos termos do art. 173 do CTN, sendo que a doutrina em geral, apresenta posição contrária.[3]

Quando da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais devem ser comprovados pelo Fisco, a regra de contagem do prazo decadencial aplicável é a do art. 173 do CTN. Iniciando-se, portanto, a contagem no primeiro dia do exercício seguinte, àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado.

Alguns doutrinadores defendem que o prazo de cinco anos, inicia sua contagem a partir da constatação do ilícito pelo Fisco, ou seja, se dentro dos cinco anos para a homologação, o Fisco constatar a existência de ilícito, a partir desta data, iniciar-se-ia a contagem do prazo de cinco anos decadenciais (vide Eurico Marcos Diniz de Santi4 . Outros doutrinadores, mais severos, entendem que se aplicam as regras do direito penal e civil comum.

V. art. 156 CTN o pagamento é o prazo para repetição de indébito em 5 anos. LC 118/2005, o pagamento antecipado é o inicio da contagem do prazo para repetição e compensação de indébito.

Após a entrada em vigor da LC n. 118/05, restou clara a definição de que para cobrar e restituir tributos, o prazo é de cinco anos, não sendo mais aplicável a tese dos cinco anos mais cinco anos.

Jurisprudência STJ

> *TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. DECADÊNCIA. OMISSÃO. QUESTÕES FUNDAMENTAIS PARA A ANÁLISE DO INSTITUTO. ENTREGA DE DECLARAÇÃO PELO CONTRIBUINTE. ATO QUE CONSTITUI O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. CIRCUNSTÂNCIAS QUE AFETAM O TERMO INICIAL.*
> *1. Cuida-se, na origem, de Ação Anulatória de crédito tributário oriundo de contribuições previdenciárias cujos fatos geradores teriam ocorrido no período de janeiro de 1993 a outubro de 1998. 2. No Recurso Especial, além da preliminar de violação do art. 535 do CPC, a Fazenda Nacional busca afastar a decadência do crédito tributário oriundo de fatos geradores ocorridos no ano de 1998. 3. O instituto da decadência não foi apreciado de maneira completa, tendo persistido omissão quanto a circunstâncias fundamentais para a correta prestação jurisdicional. 4. Conforme sustentado pela recorrente nos Embargos de Declaração opostos (fls. 644-656) e por ela reiterado no Recurso Especial (fls. 668-673), a análise dessa causa extintiva não dispensa o enfrentamento dos seguintes pon-*

tos: a) se ficou evidenciada a existência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte; b) se, em relação ao período sob controvérsia, parte do crédito anulado já tinha sido constituído previamente pela entrega de declaração pelo sujeito passivo. 5. Sobre o primeiro ponto, de acordo com a jurisprudência consolidada do STJ, a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art. 150, § 4°, do CTN, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte realiza o respectivo pagamento parcial antecipado, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. À luz do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, tal não ocorre, inexistindo declaração prévia do débito (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.9.2009, submetido ao art. 543-C do CPC).
6. No tocante aos créditos relativos ao ano de 1998 (até o mês de outubro), se fosse o caso de incidir a regra do art. 173, I, do CTN, o termo inicial da decadência teria sido 1° de janeiro de 1999. Como a notificação do lançamento ocorreu em 26.6.2003 (fl. 633), nesse instante ainda não se teria atingido o prazo quinquenal. 7. Além disso, deve ser apreciado se o provimento judicial anulatório alcançou créditos já constituídos previamente pela entrega da declaração pelo contribuinte, uma vez que, confirmada a hipótese, não existiria mais prazo decadencial em curso, mas sim a prescrição (REsp 1.120.295/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 21.5.2010, submetido ao art. 543-C do CPC). 8. Como se percebe, as questões que não foram analisadas são fundamentais para o deslinde da controvérsia e, por se tratar de matéria de ordem pública, devem ser conhecidas até mesmo de ofício nas instâncias ordinárias. 9. Recurso Especial parcialmente provido para anular o acórdão recorrido.
(REsp 1340386/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 08/03/2013)

AGRAVOS REGIMENTAIS NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADMINISTRADORES, AUTÔNOMOS E AVULSOS. LEIS 7.787/89 E 8.212/91. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. AÇÃO PROPOSTA ANTERIORMENTE À VIGÊNCIA DA LC 118/05. SISTEMÁTICA ANTERIOR. RE 566.621/RS, REL. MIN. ELLEN GRACIE, DJE 11.10.2011, JULGADO SOB O REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL. COMPENSAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DA OBSERVÂNCIA DAS LIMITAÇÕES INSTITUÍDAS PELAS LEIS 9.032/95 E 9.129/95. PRECEDENTES DA 1A. SEÇÃO DO STJ. AGRAVOS REGIMENTAIS DA FAZENDA NACIONAL E DO CONTRIBUINTE DESPROVIDOS.
1. Ação proposta contra o INSS objetivando o reconhecimento do direito à compensação de créditos advindos do recolhimento indevido de contribuição previdenciária sobre a folha de salários e a remuneração de administradores, autônomos e avulsos, no período compreendido entre 02/1992 até 08/1994, em razão da declaração de inconstitucionalidade desta contribuição (arts. 3o., I da Lei 7.787/89 e 22, I da Lei 8.212/91).
2. No tocante à forma de contagem do lapso prescricional para a ação de repetição/

compensação de indébito de tributo sujeito a lançamento por homologação,recentemente, o Pretório Excelso, no julgamento do RE 566.621/RS, de relatoria da eminente Ministra ELLEN GRACIE, ocorrido em 04.08.2011, DJe 11.10.2011, sob o regime do art. 543-B do CPC, confirmou a inconstitucionalidade do art. 4o., segunda parte da LC 118/2005, reafirmando o entendimento desta Corte de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando não houver homologação expressa, o prazo para a repetição de indébito é de dez anos a contar do fato gerador; dissentiu, no entanto, em um ponto: ao contrário do que havia entendido a 1a. Seção desse Tribunal, de que o novo regime, previsto no art. 3o. da LC 118/2005, alcançaria apenas os pagamentos efetuados após a sua vigência, o STF concluiu que o novo prazo de 5 anos atinge as demandas ajuizadas depois de sua entrada em vigor, ou seja, 09.06.2005.
3. No caso, proposta a ação antes da entrada em vigor da alteração legislativa, sem razão a Fazenda Pública quando argumenta que a prescrição atinge parcelas anteriores aos 5 anos do ajuizamento da ação.
4. A Primeira Seção, no julgamento do REsp. 796.064/RJ, Rel. Min.
Luiz Fux, consolidou o entendimento segundo o qual os limites à compensação tributária, introduzidos pelas Leis 9.032/95 e 9.129/95, que, sucessivamente, alteraram o disposto no art. 89, § 3o., da Lei n. 8.212/91, são de observância obrigatória pelo Poder Judiciário, enquanto não declarados inconstitucionais os aludidos diplomas normativos (em sede de controle difuso ou concentrado), uma vez que a norma jurídica, enquanto não regularmente expurgada do ordenamento, nele permanece válida, razão pela qual a compensação do indébito tributário, ainda que decorrente da declaração de inconstitucionalidade da exação, submete-se às limitações erigidas pelos diplomas legais que regem a referida modalidade extintiva do crédito tributário.
5. Agravos Regimentais desprovidos.
(AgRg no REsp 896.050/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/11/2013, DJe 02/12/2013)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ART. 173, I, CTN. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.
1. A Corte local decidiu conforme pacífica jurisprudência desta Corte, que já firmou a orientação de que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que não ocorre pagamento antecipado, o prazo decadencial deve ser computado segundo as disposições do art. 173, I do CTN, ou seja, será de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.
2. Não se aplica o enunciado no art. 150, § 4o. do CTN, porquanto o Tribunal de

origem afirmou, expressamente, que não houve pagamento a menor, em relação ao ICMS objeto do auto de infração que deu origem a presente execução fiscal, hipótese em que, a contagem do prazo decadencial se iniciaria com ocorrência do fato gerador.

3. Agravo Regimental a que se nega provimento.

(AgRg no AREsp 237.317/SE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/08/2013, DJe 19/08/2013)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS. DDLL 2.445 E 2.449/88. MANDADO DE SEGURANÇA PELO QUAL SE BUSCA O RECONHECIMENTO DO DIREITO À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. SÚMULA 213/STJ. IMPETRAÇÃO DE NATUREZA PREVENTIVA NÃO SUJEITA A DECADÊNCIA. PRESCRIÇÃO. LC 118/05. APLICAÇÃO DA TESE DOS „CINCO MAIS CINCO". RECURSO ESPECIAL REPETITIVO 1.002.932-SP. APLICAÇÃO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. O mandado de segurança tendente à obtenção de declaração do direito à compensação tributária (Súmula 213/STJ), segundo iterativa jurisprudência desta Corte, por ser de natureza preventiva, não se
sujeita a prazo decadencial para a sua impetração. Precedentes: REsp 1.108.515/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 25/6/2009; RMS 23.120/ES, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 18/12/2008; AgRg no REsp 1.066.405/CE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 12/2/2009.

2. O Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial representativo de controvérsia (REsp 1.002.932/SP), ratificou orientação no sentido de que o princípio da irretroatividade impõe a aplicação da LC n. 118/05 aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações propostas posteriormente ao referido diploma legal, porquanto é norma referente à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação respectiva. No caso dos autos, considerando que pagamentos indevidos foram efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (9.6.2005), deve ser aplicada a tese dos „cinco mais cinco" para a contagem do lapso prescricional.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1128892 / MT n. 2009/0140556-2 , rel. Ministro Benedito Gonçalves, , DJe 14/10/2010)

---

1 CARVALHO, Paulo de Barros, Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, 2a. ED Sao Paulo : Saraiva, 1999, p 204.

2 CARVALHO, Paulo de Barros, Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, 2a. ED Sao Paulo : Saraiva, 1999, p 204.

3 PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2010.

4 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. Ed. Max

Limonad, 2000. p. 169/170.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
II - pelo protesto judicial;
III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

AUTOR
Fabio Artigas Grillo

O CTN atribui um tratamento específico e peculiar para os institutos da prescrição e da decadência, conforme disposto pelos artigos 150, §4°; 173; e, também, 174. No entanto, mesmo tratando separadamente esses dois institutos, o CTN atribui um mesmo e relevante efeito aos dois mencionados lapsos temporais, qual seja: a extinção do crédito tributário.
Com efeito, entre as inúmeras formas de extinção do crédito tributário, o Código Tributário Nacional – CTN, especificamente no artigo 156, inciso V, encontram-se previstas a prescrição e a decadência.

Ainda que previstos no mesmo inciso, os institutos da prescrição e decadência não se confundem. A decadência implica na perda do direito substantivo de se constituir o crédito tributário, resultando em caducidade. Por seu turno, a prescrição, que é relevante para fins do artigo 174 do CTN, diz respeito ao transcurso do prazo para que seja promovida a respectiva ação de cobrança desse crédito, implicando na perda do direito adjetivo.
Hugo de Brito Machado, com a maestria que lhe é inerente, diferencia os institutos da prescrição e decadência nos seguintes termos:

> *"Em Direito Tributário fala-se de decadência em relação ao direito potestativo da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, pelo lançamento. E de prescrição quando se cogita do direito processual da Fazenda Pública, direito de ação para compelir o sujeito passivo da relação tributária, ou, mais exatamente, do crédito tributário, a efetuar o pagamento respectivo."*[1]

Ainda que se configurem institutos inconfundíveis, ambos seguem o princípio da seguran-

ça jurídica na relação tributária visto que impõem a observância a determinados prazos com a finalidade de impedir que situações obrigacionais se mantenham pendentes por tempo indeterminado.

O artigo 174 do CTN estabelece como prazo prescricional o lapso temporal de cinco anos, contados da constituição definitiva do crédito tributário, para que o Fisco promova a respectiva ação de cobrança. Ou seja, o prazo prescricional de cinco anos é contado da constituição definitiva do crédito tributário. Transcorrido esse período de cinco anos sem que o Fisco tenha promovido sua pretensão por meio processual adequado, tem-se, consequentemente, o fato jurídico da prescrição.

Deve-se levar em conta a constituição definitiva do crédito tributário por meio do lançamento do tributo, conforme previsto no artigo 142 do CTN. Ou seja, o termo inicial do prazo prescricional, no CTN, leva em consideração o momento em que o sujeito passivo é notificado do lançamento tributário. Em termos práticos, exercida a competente intimação do sujeito passivo para que pague o crédito tributário regularmente constituído, a prescrição e seu respectivo lapso temporal de cinco anos somente terá seu início a partir da data em que se esgota esse prazo para que se efetue regularmente o pagamento do tributo.

> Na lição do Professor Paulo de Barros Carvalho, efetivado *"o lançamento eficaz, quer dizer, adequadamente notificado ao sujeito passivo, abre-se à Fazenda Pública o prazo de cinco anos para que ingresse em juízo com a ação de cobrança (ação de execução)."*[2]

Em se tratando de lançamento tributário de ofício, formalizado por meio da lavratura de autos de infração, essa constituição definitiva se concretiza com a última decisão no processo administrativo fiscal, ou seja, com a conclusão definitiva da fase contenciosa do lançamento. Aqui também pode ocorrer a hipótese em que o sujeito passivo, se qual for o motivo, deixa de impugnar a exigência do tributo, perfazendo o decurso do prazo de defesa administrativa. Como não houve formação do contencioso administrativo, o prazo prescricional deve ser contato do primeiro dia útil subsequente ao do vencimento do prazo para exercício de defesa.

Ainda em relação aos tributos que pela sua própria natureza são lançados de ofício, a exemplo do IPTU, considera-se o sujeito passivo como notificado pessoalmente e, portanto, concluído o lançamento, com a efetiva ciência e recebimento por parte do mesmo.

Não se pode considerar válida a presunção de ciência da notificação por parte do sujeito passivo quando efetuada via correio, ainda que o Superior Tribunal de Justiça – STJ tenha precedência jurisprudencial nesse sentido, tal como verificado no julgamento do Recurso Especial n. 1.244.220-PR, julgado em 28 de agosto de 2012 sob a relatoria do E. Ministro Cesar Asfor Rocha.

Já no tocante à prescrição do crédito tributário decorrente do lançamento por homologação, a exemplo da polêmica entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF pelas pessoas jurídicas e ou da DRPF – Declaração de Rendimentos Tributáveis pelas pessoas físicas, o Superior Tribunal de Justiça – STJ acolheu a tese do Fisco pela qual a declaração formalizada pelo sujeito passivo indicando tributo devido e não recolhido pode ser imediatamente encaminhada para fins de inscrição em Dívida Ativa e conseguinte ajuizamento de processo de cobrança – no caso processo de execução fiscal.
Eis a ementa de referido julgado, em grau de recurso repetitivo perante o STJ, especificamente no Recurso Especial n. 1.120.295-SP, de relatoria do E. Ministro Luiz Fux, julgado em 12 de maio de 2010:

> *PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE O FISCO COBRAR JUDICIALMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (IN CASU, DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS). PAGAMENTO DO TRIBUTO DECLARADO. INOCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECLARADA. PECULIARIDADE: DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS QUE NÃO PREVÊ DATA POSTERIOR DE VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, UMA VEZ JÁ DECORRIDO O PRAZO PARA PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL A PARTIR DA DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.*
> *1. O prazo prescricional qüinqüenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 658.138/PR, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, julgado em 14.10.2009, DJe 09.11.2009; REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008; e AgRg nos EREsp 638.069/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 25.05.2005, DJ 13.06.2005).*
> *2. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, verbis:*
> *"Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.*
> *Parágrafo único. A prescrição se interrompe:*
> *I - pela citação pessoal feita ao devedor;*

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)
II - pelo protesto judicial;
III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor."
3. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional qüinqüenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário.
4. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).
5. O aludido entendimento jurisprudencial culminou na edição da Súmula 436/STJ, verbis:
"A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco."
6. Conseqüentemente, o dies a quo do prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário declarado, mas não pago, é a data do vencimento da obrigação tributária expressamente reconhecida.
7. In casu: (i) cuida-se de créditos tributários atinentes a IRPJ (tributo sujeito a lançamento por homologação) do ano-base de 1996, calculado com base no lucro presumido da pessoa jurídica; (ii) o contribuinte apresentou declaração de rendimentos em 30.04.1997, sem proceder aos pagamentos mensais do tributo no ano anterior; e (iii) a ação executiva fiscal foi proposta em 05.03.2002.
8. Deveras, o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, independentemente da forma de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado), é devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos (Lei 8.541/92 e Regulamento do Imposto de Renda vigente à época - Decreto 1.041/94).
9. De acordo com a Lei 8.981/95, as pessoas jurídicas, para fins de imposto de renda, são obrigadas a apresentar, até o último dia útil do mês de março, declaração de rendimentos demonstrando os resultados auferidos no ano-calendário anterior (artigo 56).
10. Assim sendo, não procede a argumentação da empresa, no sentido de que: (i) "a declaração de rendimentos ano-base de 1996 é entregue no ano de 1996, em cada mês que se realiza o pagamento, e não em 1997"; e (ii) "o que é entregue no ano seguinte, no caso, 1997, é a Declaração de Ajuste Anual, que não tem efeitos jurídicos para fins de início da contagem do prazo seja decadencial,

seja prescricional", sendo certo que "o Ajuste Anual somente tem a função de apurar crédito ou débito em relação ao Fisco." (fls. e-STJ 75/76).
11. Vislumbra-se, portanto, peculiaridade no caso sub examine, uma vez que a declaração de rendimentos entregue no final de abril de 1997 versa sobre tributo que já deveria ter sido pago no ano-calendário anterior, inexistindo obrigação legal de declaração prévia a cada mês de recolhimento, consoante se depreende do seguinte excerto do acórdão regional:
"Assim, conforme se extrai dos autos, a formalização dos créditos tributários em questão se deu com a entrega da Declaração de Rendimentos pelo contribuinte que, apesar de declarar os débitos, não procedeu ao devido recolhimento dos mesmos, com vencimentos ocorridos entre fevereiro/1996 a janeiro/1997 (fls. 37/44)."
12. Conseqüentemente, o prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial da exação declarada, in casu, iniciou-se na data da apresentação do aludido documento, vale dizer, em 30.04.1997, escoando-se em 30.04.2002, não se revelando prescritos os créditos tributários na época em que ajuizada a ação (05.03.2002).
13. Outrossim, o exercício do direito de ação pelo Fisco, por intermédio de ajuizamento da execução fiscal, conjura a alegação de inação do credor, revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN).
14. O Codex Processual, no § 1º, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional.
15. A doutrina abalizada é no sentido de que:
"Para CÂMARA LEAL, como a prescrição decorre do não exercício do direito de ação, o exercício da ação impõe a interrupção do prazo de prescrição e faz que a ação perca a 'possibilidade de reviver', pois não há sentido a priori em fazer reviver algo que já foi vivido (exercício da ação) e encontra-se em seu pleno exercício (processo). Ou seja, o exercício do direito de ação faz cessar a prescrição. Aliás, esse é também o diretivo do Código de Processo Civil:
'Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.
§ 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação.'
Se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a

propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição. Nada mais coerente, posto que a propositura da ação representa a efetivação do direito de ação, cujo prazo prescricional perde sentido em razão do seu exercício, que será expressamente reconhecido pelo juiz no ato da citação.
Nesse caso, o que ocorre é que o fator conduta, que é a omissão do direito de ação, é desqualificado pelo exercício da ação, fixando-se, assim, seu termo consumativo. Quando isso ocorre, o fator tempo torna-se irrelevante, deixando de haver um termo temporal da prescrição." (Eurico Marcos Diniz de Santi, in "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Ed. Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 232/233)
16. Destarte, a propositura da ação constitui o dies ad quem do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN.
17. Outrossim, é certo que "incumbe à parte promover a citação do réu nos 10 (dez) dias subseqüentes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário" (artigo 219, § 2º, do CPC).
18. Conseqüentemente, tendo em vista que o exercício do direito de ação deu-se em 05.03.2002, antes de escoado o lapso qüinqüenal (30.04.2002), iniciado com a entrega da declaração de rendimentos (30.04.1997), não se revela prescrita a pretensão executiva fiscal, ainda que o despacho inicial e a citação do devedor tenham sobrevindo em junho de 2002.
19. Recurso especial provido, determinando-se o prosseguimento da execução fiscal. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Tal posicionamento foi sumulado não cabendo dúvidas quanto ao início do prazo prescricional. Veja-se o teor da Súmula 436 do STJ: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco."

Naquelas hipóteses previstas no parágrafo único do artigo 174 do CTN, encontram-se previstas as hipóteses de interrupção da prescrição, ou seja, as hipóteses em que o prazo é cortado e há desconsideração do prazo já decorrido. As causas de interrupção geralmente são instantâneas e após a sua ocorrência o respectivo prazo volta a ter curso. Caso passe novamente a ser contado, seu termo inicial levará em consideração o tempo inicialmente previsto, exceto naquelas situações em que a própria lei dispuser em sentido contrário.

De acordo com dispositivo em comento, interrompem a prescrição (i) o despacho do juiz que ordena a citação em execução fiscal; (b) o protesto judicial; (c) qualquer ato judicial que constitua o devedor em mora; e, também, (d) qualquer

ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

No tocante à citação em execução fiscal, a Lei de Execuções Fiscais – LEF, em seu artigo 8º, §2°, previu que o prazo de prescrição se interrompia com o despacho que ordenava a citação do devedor no processo executivo; ao passo que o artigo 174, parágrafo único, inciso I, na sua redação original previa que tal interrupção se daria pela citação pessoal feita ao devedor.

Referido dispositivo do CTN foi modificado pelo advento da Lei Complementar n. 118/2005, alinhando-se à disposição da Lei de Execuções Fiscais – LEF, ou seja, passando a ter a mesma norma e consagrando o critério pelo qual o despacho do juiz que ordenar a citação interrompe a prescrição. Inclusive o E. Superior Tribunal de Justiça – STJ passou a adotar esse critério de modo sedimentado em sua jurisprudência, notadamente a partir do Recurso Especial n. 1.120.295-SP, cuja ementa foi acima transcrita, combinando o disposto pelo CTN e pela LEF com o artigo 219, §5°, do Código de Processo Civil – CPC. Vale dizer, nesse sentido, efetivada a citação válida considera-se, para efeito de contagem de prazo de prescrição, a data da propositura da ação.

Válido anotar, a respeito da matéria, a existência da Súmula n. 106 do STJ, que diz: *"Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência."*

Destaca-se, igualmente, a hipótese segundo a qual o pedido de parcelamento do débito interrompe o prazo prescricional, dado que implica no reconhecimento da dívida, até que haja eventualmente inadimplência do valor parcelado. Nesse caso, o prazo de prescrição volta a correr por inteiro, conforme já também decidido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no AgRg nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.037.426-RS, relatoria do Ministro Humberto Martins, conforme julgamento ocorrido em 25 de maio de 2011.

Por derradeiro, anote-se que a jurisprudência criou a figura da prescrição intercorrente, pois se percebeu que em muitos casos o credor, mesmo após iniciada a ação executiva, permanecia inerte durante lapso temporal igual ou maior que aquele previsto em lei para a propositura da mesma. Nesse sentido, editou-se a Súmula n. 314 também do E. Superior Tribunal de Justiça – STJ, pela qual: *"Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo de prescrição quinquenal intercorrente."*

Acerca do tema faz-se necessário referir ao disposto pelo artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais, que tem a seguinte redação:

Art. 40 O juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

Analisando o preceito insculpido no artigo 174 do CTN, nota-se que o sistema jurídico não admite que a cobrança do crédito tributário seja eterna, o que não se coaduna com a interpretação de que não correrá prazo de prescrição quando não encontrados bens ou localizado o devedor.

Destarte, como a interpretação do caput do artigo 40 da LEF deve ser feita em harmonia com o previsto no artigo 174 do CTN, entendo ser possível o reconhecimento da prescrição intercorrente quando o exequente permanecer inerte por mais de cinco anos.

No que concerne à possibilidade do reconhecimento ex officio da prescrição, em se tratando de direitos patrimoniais, cumpre sinalar que a sua finalidade primeira é a paz social, ou seja, existindo conflito, este não pode durar por tempo indeterminado, devendo ser estabelecido prazo para que o titular do pólo ativo da relação jurídica possa ajuizar ação para exigir do devedor o cumprimento da obrigação, com vistas à estabilidade do conflito.

Logo, não pode o devedor ficar, por prazo infinito, sujeito à cobrança do débito pelo Fisco, ainda mais quando este não praticar atos no sentido de localizá-lo, bem como não se mostra razoável que o processo continue arquivado, por vários anos, aguardando que o devedor venha aos autos alegar a ocorrência da prescrição intercorrente. Portanto, entendo que nesses casos, onde a tendência é o processo ficar arquivado por anos e anos, aguardando o devedor pleitear a mencionada prescrição intercorrente, a mesma pode, excepcionalmente, ser declarada de ofício.

Por oportuno, válida a transcrição a esse respeito da lição de Zuudi Sakakihara:

„A ação de cobrança não é ato que se exaure instantaneamente, mas que se prolonga no tempo, principalmente quando há resistência do devedor. Durante todo esse tempo, a prescrição estará afastada. Interrompida, diz a lei. Todavia, o afastamento do efeito da prescrição pressupõe que o credor não apenas dê início à ação de cobrança, mas nela persista, durante todo o tempo de sua duração, por mais longa que seja, requerendo o que for pertinente e promovendo as diligências que forem necessárias. Se, a qualquer momento, faltar a necessária diligência, houver a negligência ou omissão na promoção da cobrança, a prescrição não estará afastada, pois a causa interruptiva, que foi a propositura da ação de cobrança, não estará cumprindo a finalidade que lhe é imanente. A prescrição que assim ocorre denomina-se prescrição intercorrente.“[3]

Ademais, não cabe ao julgador cientificar o Fisco de quando em quando acerca do decur-

so do tempo, a fim de preveni-lo acerca da ocorrência da prescrição intercorrente, pois a iniciativa de atuação no feito, no caso, é da Fazenda Pública.

Para a caracterização da prescrição intercorrente, não basta apenas que se passe o prazo de cinco anos, mas também que reste provado que o exequente agiu com desídia. O fato de o credor estar realizando diligências de bens ou do devedor não tem o condão de tornar imprescritível o crédito tributário. Tampouco meros requerimentos de prazo de suspensão ou de arquivamento se qualificam como impulso útil, consubstanciando simples dilações do estado de inércia da exequente.

Por fim, válido registrar quanto ao termo a quo para o início da contagem da prescrição intercorrente como sendo o despacho que determina a suspensão do feito, na linha sustentada pela jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

> *TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ARTIGO 40 DA LEI Nº 6.830/80. SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. TERMO INICIAL. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE ACOLHIDA EM PARTE.*
> *1. Tanto a Constituição de 1967 como a de 1988 conferiram apenas à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, nas quais se insere a prescrição.*
> *2. A Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) foi recepcionada como lei complementar pelas Constituições de 1967 e 1988. Em seu artigo 174, cuidou exaustivamente da prescrição dos créditos tributários, fixando prazo de cinco anos e arrolando todas as hipóteses em que este se interrompe. Não tratou, porém, acerca da suspensão do lapso prescricional.*
> *3. Não poderia o artigo 40 da Lei nº 6.830/80 instituir hipótese de suspensão do prazo prescricional, invadindo espaço reservado pela Constituição à lei complementar.*
> *4. Da interpretação conjunta do caput e do § 4º do artigo 40 da Lei nº 6.830/80, depreende-se que o início do prazo prescricional intercorrente apenas se dá após o arquivamento, que, de acordo com o parágrafo segundo do mesmo artigo, é determinado após um ano de suspensão. Assim, em primeiro lugar, não corre prescrição no primeiro ano (artigo 40, caput) e, em segundo, chega-se a um prazo total de seis anos para que se consume a prescrição intercorrente, o que contraria o disposto no CTN.*
> *5. Acolhido em parte o incidente de argüição de inconstitucionalidade do § 4º e caput do artigo 40 da Lei nº 6.830/80 para, sem redução de texto, limitar seus efeitos às execuções de dívidas tributárias e, nesse limite, conferir-lhes interpretação conforme à Constituição, fixando como termo de início do prazo de prescrição intercorrente o despacho que determina a suspensão (artigo 40, caput). (TRF4, Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004671-46.2003.404.7200/SC, Rel. Des.*

Federal Luciane Amaral Corrêa Münch, Corte Especial, maioria, j. em 27/08/2010, grifos não constam do original)

---

[1] MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. III, São Paulo: Atlas, 2005, p. 562.
[2] CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 2ª ed., São Paulo: Noeses, 2008, p. 504.
[3] SAKAKIHARA, Zuudi. Execução Fiscal - Doutrina e Jurisprudência. Coord. Vladimir Passos de Freitas, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 548.

Art. 175. Excluem o crédito tributário:
I - a isenção;
II - a anistia.
Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

AUTOR
Matheus Monteiro Morosini

I. A expressão exclusão do crédito tributário

De longa data, a doutrina diverge acerca da pertinência do termo exclusão do crédito tributário adotado pelo Código Tributário Nacional e defendido pelo seu mentor, o consagrado Rubens Gomes de Souza.

Críticas veementes à utilização do verbete são feitas, por exemplo, pelos não menos renomados Sacha Calmon Navarro Coêlho, que afirma tratar-se de "expressão vazia de conteúdo" e de um "lamentável erro de técnica cometido quando da codificação" (Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 738); e Luciano Amaro, para quem a isenção "operaria o milagre de excluir algo (o crédito) antes mesmos que ele fosse 'constituído'" (Direito tributário brasileiro. 10 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 276).
Como bem ressalta Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, o vocábulo exclusão e a expressão crédito tributário "apresentam a característica da ambigüidade, impondo ao seu operador o dever de trabalhar com instrumentos que visem a eliminá-la" (Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 300)

II. Hipóteses legais de exclusão do crédito tributário

Independentemente das divergências doutrinárias, técnicas ou conceituais acerca da expressão exclusão do crédito tributário, o fato é que a mesma acabou sendo empregada pelo legislador positivo, para eleger e disciplinar duas hipóteses exonerativas da obrigação tributária: a isenção e a anistia.

A exclusão do crédito tributário se dá tão somente para as duas causas indicadas no art. 175 do CTN. Qualquer outra figura, por maior similitude que guarde com a isenção ou com a anistia, mas não o seja, certamente não poderá ser equiparada ou elevada ao grau de exclusão do crédito tributário.

A exclusão do crédito tributário, consoante o disposto no art. 175 do CTN, reporta-se às seguintes situações: (i) no caso da isenção, a norma exonerativa provoca a mutilação de um ou mais elementos da regra matriz tributária, afetando, assim, a relação jurídica havida entre o contribuinte – ao qual será conferido o direito de não cumprir a obrigação – e o ente tributante competente – que estará impedido de exigir a prestação; (ii) no caso da anistia, a norma prevê a extinção da relação jurídica primária sancionatória que culminou no dever de pagar a multa.

Como se extrai, apesar de estarem elencados no gênero exclusão, os institutos da isenção e da anistia são radicalmente diferentes, não havendo como se aproximar a sua interpretação, nem mesmo havendo razão para compará-los.

III. Cumprimento das obrigações acessórias

Nada obstante a isenção e a anistia excluam o crédito tributário, permanece o contribuinte sujeito às obrigações acessórias, que hoje não são poucas, dada à autonomia da relação jurídica havida quanto aos deveres formais/instrumentais.

Inclusive, as informações e declarações prestadas (obrigações acessórias) pelos contribuintes isentos ou anistiados, na forma exigida pela legislação tributária, viabilizam ao Fisco a verificação dos requisitos exigidos para que se faça jus à benesse da exclusão do crédito tributário.

JULGADOS

Hipóteses de exclusão do crédito tributário

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PAGAMENTO. ANISTIA LEI Nº 9.779/99. REQUISITOS PARA CONCESSÃO DO BENEFÍCIO. INTERPRETAÇÃO. ART. 111 DO CTN. - As hipóteses

de exclusão do crédito tributário não serão outras além das previstas no art. 175 do CTN, isenção e anistia. O julgador, ao analisar os efeitos do pagamento, tal como previstos no parágrafo 3º acrescido pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001 ao art. 17 da Lei nº 9.779/99, em nenhum momento estendeu o benefício a situações não autorizadas em lei. Se o ato praticado, uma vez analisadas suas características e efeitos, se amolda à hipótese de anistia, deve ser reconhecida a incidência da norma que outorga esse benefício. A lei proíbe a ampliação da isenção, mas não impede que o intérprete revele o real sentido da norma.
(TRF4 – AC 2003.04.01.056388-0, Primeira Turma, Relatora Vivian Josete Pantaleão Caminha, DJ 19/10/2005)

Exigibilidade das obrigações acessórias

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CDA. MULTA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GIA. ICMS. EMPRESA ISENTA. LEGALIDADE DA MULTA.
1. O interesse público na arrecadação e na fiscalização tributária legitima o ente federado a instituir obrigações, aos contribuintes, que tenham por objeto prestações, positivas ou negativas, que visem guarnecer o fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos sujeitos passivos (artigo 113, do CTN). 2. É cediço que, entre os deveres instrumentais ou formais, encontram-se „o de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica de suas atividades, tudo com o objetivo de propiciar ao ente que tributa a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária“ (Paulo de Barros Carvalho, in „Curso de Direito Tributário“, Ed. Saraiva, 16ª ed., 2004, págs. 288/289). 3. A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária stricto sensu (obrigação tributária principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (positivos ou negativos) que a viabilizam. 4. Os deveres instrumentais (obrigações acessórias) são autônomos em relação à regra matriz de incidência tributária, aos quais devem se submeter, até mesmo, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, ex vi dos artigos 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN („Art. 175. Excluem o crédito tributário: (...) Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente“.; „Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação. Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.“) 7. À luz do princípio da legalidade impõe-se restabelecer o decisum que concluiu : „As CDAs são embasadas em infração formal à legislação tributária, o que vem

claramente descrito, tendo ocorrido o procedimento administrativo correspondente, com a comprovação de notificação da embargante, conforme se constata em análise aos documentos de fls. 29/33. A embargante, como empresa isenta de recolhimento de ICMS, tinha a obrigação legal de informar sua situação ao fisco, e não o fez, razão pela qual foi devida a autuação, com base nos artigos 11, inciso IV, „c“ e „d“, da Lei n.º 6.537/73, artigo 175, Livro II, do Decreto 37.699/97 e artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.913/89. (...)“ 8. In casu, ainda que o contribuinte fosse isento do recolhimento do ICMS caberia a ele entregar a GIA ao Fisco Estadual, motivo pelo qual, em assim não procedendo, legítima a aplicação da multa constante da CDA objeto da execução fiscal objeto dos presentes embargos. 9. Recurso especial provido.
(STJ – REsp 1035798/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/04/2009, DJe 06/05/2009)

ISENÇÃO PATRONAL PREVIDENCIÁRIA A isenção, conforme atesta o texto constitucional, só pode ser concedida mediante lei específica, no caso a vigente Lei n.º 8.212/91. ISENÇÃO E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente” CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. Deixar a empresa de matricular no INSS obra de construção civil de sua propriedade ou executada sob sua responsabilidade, no prazo de 30 (trinta) dias do início de suas atividades, constitui infração à legislação, punível na forma da Lei. Recurso Voluntário Negado.
(CARF/MF – Acórdão nº 2403-000.431, de 17/03/2011, 2ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Relator Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari)

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.
Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

AUTOR
Matheus Monteiro Morosini

I. Conceito de isenção

Como já comentado no artigo anterior, a isenção constitui-se em norma exonerativa que

revoga elemento(s) da regra matriz tributária, mutilando-a em parte (nunca no todo), e, consequentemente, modifica relação jurídica Contribuinte x Fisco, garantindo ao primeiro sujeito o direito de não cumprir a obrigação imposta pela regra de incidência, e afastando do segundo o dever/poder de exigir a prestação.

A isenção pode eliminar tanto os critérios da hipótese, como do conseqüente da regra matriz, sem, contudo, revogá-la integralmente.

Trata-se de exoneração do tipo endógena, pois atua na própria estrutura da norma tributária, alterando a sua validade. Atuando dessa forma, a isenção também se caracteriza como norma de comportamento, na medida em que regula e modifica as condutas intersubjetivas dos sujeitos envolvidos, como bem elucida Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli (in Isenções tributárias. São Paulo: Dialética, 1999).

Um dos trabalhos mais aprofundados sobre o tema é de José Souto Maior Borges, que demonstrou a inadequação do conceito tradicional de isenção como dispensa legal do pagamento do crédito tributário, e definiu a isenção como hipótese de não incidência tributária (Teoria geral da isenção tributária. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001).

II. Reserva de lei

A isenção só pode ser concedida por lei, tal como previsto no art. 150, § 6º, da Constituição Federal e nos arts. 97, inciso VI, e 176, caput, ambos do CTN.

Ora, como visto, a isenção é norma de exceção que atua sobre regra matriz tributária. Em face disso, seria inconcebível que a norma exonerativa fosse instituída por outro instrumento que não a lei, em sentido estrito.

A lei deve especificar todas as condições e os requisitos necessários para a concessão da isenção, inclusive, os tributos a que se aplica e, se for o caso, o prazo de sua duração. É defeso ao ente tributante competente delegar a atos infralegais a estipulação desses requisitos ou mesmo de instituir, pela via regulamentar, outras condições além daquelas previstas na norma de isenção (lei stricto sensu).

III. Limitação geográfica

A partir da conjugação do parágrafo único do art. 176 do CTN, com o art. 151, inciso I, da Constituição Federal de 1988, tem-se que a isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares, justamente com o intuito de promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões envolvidas.

Essa previsão é uma forma de, também pela via da exclusão do crédito tributário, agindo no aspecto espacial da norma de incidência, minimizar as desigualdades e, através de incentivos fiscais, fazer prevalecer o princípio da isonomia (art. 150, inciso II, da Constituição Federal).

Com efeito, a disposição legal do comentado parágrafo único tem por objetivo justamente minimizar eventuais desigualdades em função das particularidades de determinada região geográfica, o que não conflita com as demais normas do Sistema Tributário Nacional.

IV. Distinção entre isenção e imunidade

A imunidade diz respeito à própria competência tributária delimitada na Constituição, constituindo-se limitação ao poder de tributar. A imunidade atua no próprio plano da competência dos entes tributantes, fazendo com que a mesma já nasça limitada, obstando a atividade legislativa capaz de criar a norma de incidência da obrigação tributária.

Ou seja, a imunidade é a exclusão da competência do sujeito ativo para tributar, sendo norma que atua antes mesmo da criação da regra matriz de incidência tributária.

Assim, a distinção entre imunidade e isenção é inquestionável, já que a última se refere à hipótese de não incidência legalmente prevista, ao passo que aquela vai além, excluindo ou restringindo, diretamente, a competência tributária.

Nesse sentido, Luciano Amaro assevera que a imunidade opera “no plano da definição da competência”, enquanto a isenção “opera no plano da definição da incidência” (Direito tributário brasileiro. 10 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 273).

V. Distinção e semelhança entre isenção e alíquota zero

Neste aspecto também diverge a doutrina, sendo que nomes de peso no direito tributário se posicionam em lados oposto quanto às semelhanças e diferenças entre isenção e alíquota zero.

Em que pese os relevantes argumentos daqueles que defendem ser o instituto da alíquota zero uma espécie de isenção, essa interpretação não é absoluta e deve ser relativizada, a partir da forma em que a exoneração foi concedida. Em outras palavras, é pela própria conceituação do instituto da isenção, acima deduzida, que se poderá equipará-las, ou não.

Repita-se que a isenção deve sempre decorrer de lei, enquanto a alíquota zero pode ser concedida diretamente pelo Poder Executivo, como prevê o art. 153, § 1º, da Constituição

Federal.

Se, sob a pecha de alíquota zero, o critério quantitativo da regra matriz tributária for mutilado por lei, nada mais será do que uma verdadeira isenção. Contudo, se a redução do tributo se der por mero ato regulamentar infralegal, não há como elevá-la ao grau de isenção, caracterizando-se, na realidade, como figura extravagante adotada pela Administração para exonerar a obrigação tributária, à margem da legalidade.

Conforme leciona Hugo de Brito Machado, a esdrúxula figura da alíquota zero "é uma forma encontrada pelas autoridades da Administração Tributária para fugir do principio da legalidade, segundo o qual a isenção somente por lei pode ser concedida" (Curso de direito tributário. 30 ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 236)

VI. Isenção e redução parcial da exigência

Como já explicitado em tópicos anteriores, através da isenção, há a revogação/mutilação de um ou mais aspectos da regra matriz de incidência tributária. Também já foi explicitado que, de modo geral, a norma exonerativa não atua sobre a totalidade dos aspectos da regra matriz, atém meso pela incongruência lógica em fazê-lo.

Contudo, apesar de isenção atuar sobre parte da norma de incidência tributária, isso não significa que a redução parcial de alguns dos seus aspectos, sejam eles materiais ou quantitativos, equivalha à referida hipótese de exoneração.

A redução parcial, por exemplo, da base de cálculo ou da alíquota do tributo não se caracteriza como isenção, tratando-se, na realidade, de própria alteração da regra matriz de incidência ou de mero benefício fiscal. Em tais situações não se denota a revogação ou a mutilação de elementos da norma tributária, mas, apenas e tão somente, a sua alteração, persistindo o crédito tributário.

JULGADOS

Necessidade de lei para instituição ou prorrogação da isenção

> TRIBUTÁRIO - ISENÇÃO - INSTRUMENTO LEGISLATIVO PRÓPRIO - DECRETO DO GOVERNADOR DO ESTADO - ILEGALIDADE.
> 1. A isenção, de acordo com o art. 97 do CTN, obedece ao princípio da legalidade, não podendo ser concedido senão por lei em sentido material. 2. Nos termos da Lei Complementar 24/75 (expressamente mencionada no veto presidencial ao art. 27 da LC 87/96), somente por convênio, chancelado por decreto legislativo, é que se podem os Estados outorgar isenções. 3. Ilegalidade de

isenção concedida por decreto do Governador do Estado. 4. Recurso especial improvido.
(STJ – REsp 556287/RN, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/11/2004, DJ 17/12/2004, p. 488)

APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - IPTU - CONTRATO DE CONCESSÃO POR PRAZO DETERMINADO - ISENÇÃO TRIBUTÁRIA CONCEDIDA POR LEGISLAÇÃO MUNICIPAL À SANEPAR - PRAZO DE 30 (TRINTA) ANOS - ALEGAÇÃO DE PROPRIEDADE EXTERNA AO OBJETO DA ISENÇÃO - INOCORRÊNCIA - ATIVIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E ESGOTO SANITÁRIO RECONHECIDA - IPTU'S DOS EXERCÍCIOS DE 2010 E 2011 - PERÍODO COBERTO PELA ISENÇÃO - ADITIVO CONTRATUAL QUE AUTORIZOU A PRORROGAÇÃO DO PRAZO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA - INAPLICABILIDADE - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA - EXEGESE DOS ARTIGOS 176 E 178 DO CTN E ARTIGO 150, §6º, DA CF - PRECEDENTES - HONORÁRIOS ADVOCATÍCOS DEVIDAMENTE ARBITRADOS - ARTIGO 20, §§ 3º E 4º DO CPC - RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.
(TJPR - 1ª C.Cível - AC - 1174018-2 - Foz do Iguaçu - Rel.: Renato Braga Bettega - Unânime - - J. 01.04.2014)

Distinção entre isenção e alíquota zero

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. INSUMOS OU MATÉRIAS PRIMAS TRIBUTADOS. SAÍDA ISENTA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. ART. 153, § 3º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11 DA LEI N. 9.779/1999. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO: INEXISTÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. 1. Direito ao creditamento do montante de Imposto sobre Produtos Industrializados pago na aquisição de insumos ou matérias primas tributados e utilizados na industrialização de produtos cuja saída do estabelecimento industrial é isenta ou sujeita à alíquota zero. 2. A compensação prevista na Constituição da República, para fins da não cumulatividade, depende do cotejo de valores apurados entre o que foi cobrado na entrada e o que foi devido na saída: o crédito do adquirente se dará em função do montante cobrado do vendedor do insumo e o débito do adquirente existirá quando o produto industrializado é vendido a terceiro, dentro da cadeia produtiva. 3. Embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas jurídicas diferentes, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo. 4. O regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado

na saída, pois o ciclo não se completa. 5. Com o advento do art. 11 da Lei n. 9.779/1999 é que o regime jurídico do Imposto sobre Produtos Industrializados se completou, apenas a partir do início de sua vigência se tendo o direito ao crédito tributário decorrente da aquisição de insumos ou matérias primas tributadas e utilizadas na industrialização de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero. 6. Recurso extraordinário provido.
(STF - RE 475551, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/05/2009, DJe-213 DIVULG 12-11-2009 PUBLIC 13-11-2009 EMENT VOL-02382-03 PP-00568 RTJ VOL-00218-PP-00486)

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. DIREITO AO CREDITAMENTO. ALÍQUOTA ZERO. SAÍDA TRIBUTADA. ART. 3º, § 2º, DAS LEIS Nº 10.637/02 E 10.833/03. 1. De acordo com o disposto no art. 3º, § 2º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, a contrário senso, darão direito a crédito os valores das aquisições de bens ou serviços isentos, revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à incidência das referidas exações. 2. A redução da alíquota do PIS e da COFINS a zero não constitui forma de implementar a isenção, visto que se trata de institutos distintos, que não se confundem. Precedentes do STF. 3. A aquisição de bens e serviços à alíquota zero não gera crédito de PIS e COFINS no regime não cumulativo. 4. Sentença mantida.
(TRF4 – AC 5002258-48.2012.404.7203, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona, juntado aos autos em 17/04/2013)

INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CREDITAMENTO. SAÍDA DO PRODUTO COM ALÍQUOTA ZERO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. 1. A Constituição atual não recepcionou a Lei nº 4.502/64, e a Lei nº 7.789/89 não reproduziu o texto incompatível com a Lei Maior, limitando-se, em seu art. 12, a remeter ao regulamento uma norma de índole notoriamente primária. Em decorrência, o Decreto nº 2.637/98, no tópico da inconstitucionalidade enfocada (art. 174, I, alínea a), passou a constituir regulamento autônomo, como tal sujeito ao crivo de inconstitucionalidade veiculado por este incidente. Matéria preliminar rejeitada. Como o Decreto nº 87.981/82 é anterior à Constituição Federal vigente, não se trata na espécie de inconstitucionalidade, caracterizando hipótese de recepção. Incidente conhecido parcialmente, para restringir o exame da inconstitucionalidade ao art. 174, I, alínea a do Decreto nº 2.637/98. Matéria preliminar acolhida à unanimidade. 2. Isenção e alíquota-zero são figuras de direito distintas; e, mesmo se a inconstitucionalidade não ocorresse em relação à isenção, no caso de alíquota-zero seria ela irrecusável. É que „...alíquota zero representa uma solução encontrada pelas autoridades fazendárias no sentido de excluir o ônus da tributação sobre certos produtos, temporariamente, sem os isentar. A isenção

só pode ser concedida por lei (CTN, art. 97, item VI). Como é permitido ao Poder Executivo, por disposição constitucional (CF, art. 153, § 1º) alterar as alíquotas do IPI, dentro dos limites fixados em lei, e a lei não fixou limite mínimo, tem sido utilizado o expediente de reduzir a zero as alíquotas de certos produtos. Tais alíquotas, entretanto, podem ser elevadas a qualquer tempo, independentemente de lei" (Hugo de Brito Machado, citado pela Desembargadora Federal Tânia Escobar, em voto condutor no julgamento do AI 1998.04.01.015563-9/SC, apud LEANDRO PAULSEN, in „Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, p. 176). Não se há que falar em isenção, nem em não-incidência; o que existe é um incidência negativa, mas, ainda assim, uma incidência. 3. No que concerne à falta de pagamento de tributo na saída da mercadoria, a vedação do creditamento - e, de igual modo, obviamente, a determinação de seu estorno - obrigaria a empresa vendedora a arcar com o prejuízo decorrente de favor fiscal, penalizando o contribuinte tão-somente pelo fato de não estar a compradora sujeita ao tributo. 3. Inexistindo em relação ao IPI as vedações constitucionais da manutenção do crédito, prevalece a não-cumulatividade, de que decorre o direito de creditar-se o contribuinte do quantum do imposto incidente nas operações anteriores, sendo irrelevante a existência de isenções, quer em relação às imunidades, quer em relação às isenções, quer - e ainda com maior razão - em face de operações beneficiadas com alíquota-zero. 4. Incidente de inconstitucionalidade do art. 174, inciso I, alínea a, do Decreto nº 2.637/98 acolhido. (TRF4 - INAC 1999.72.05.008186-1, Corte Especial, Relator Luiz Carlos de Castro Lugon, DJ 14/11/2001)

Incentivos fiscais para determinadas regiões

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS. ALÍQUOTAS REGIONALIZADAS. LEI 8.393/91. DECRETO 2.501/98. ADMISSIBILIDADE. 1. Incentivos fiscais concedidos de forma genérica, impessoal e com fundamento em lei específica. Atendimento dos requisitos formais para sua implementação. 2. A Constituição na parte final do art. 151, I, admite a „concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país". 3. A concessão de isenção é ato discricionário, por meio do qual o Poder Executivo, fundado em juízo de conveniência e oportunidade, implementa suas políticas fiscais e econômicas e, portanto, a análise de seu mérito escapa ao controle do Poder Judiciário. Precedentes: RE 149.659 e AI 138.344-AgR. 4. Não é possível ao Poder Judiciário estender isenção a contribuintes não contemplados pela lei, a título de isonomia (RE 159.026). 5. Recurso extraordinário não conhecido.

(STF - RE 344331, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Primeira Tur-

ma, julgado em 11/02/2003, DJ 14-03-2003 PP-00040 EMENT VOL-02102-04 PP-00831)

Isenção x redução parcial do tributo

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. CESTA BÁSICA. LEI 8.820/89 DO RS. SISTEMA DE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. CONFIGURAÇÃO DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal (RE 174.478/SP, rel. p/ o acórdão o Min. Cezar Peluso, DJ 30.09.2005), ao apreciar questão similar à destes autos, assentou que a redução da base de cálculo do ICMS corresponderia a uma isenção parcial, possibilitando o estorno proporcional do tributo, e que tal compensação não afronta o princípio da não-cumulatividade. 2. Agravo regimental improvido.
(STF - AI 565666 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 31/08/2010, DJe-179 DIVULG 23-09-2010 PUBLIC 24-09-2010 EMENT VOL-02416-05 PP-01061)

TRIBUTÁRIO. CONTROVÉRSIA SOBRE A DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO, NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPF.
1. Cinge-se a controvérsia à legitimidade, ou não, do art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 65/96, que, tendo em vista o disposto no art. 8º, II, b, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, acabou por restringir o conceito de „despesas com instrução“, para efeito de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, ao impedir a dedução das seguintes despesas: „Art. 6º Não se enquadram no conceito de despesas de instrução: a) as despesas com uniforme, material e transporte escolar, as relativas à elaboração de dissertação de mestrado ou tese de doutorado, contratação de estagiários, computação eletrônica de dados, papel, xerox, datilografia, tradução de textos, impressão de questionários e de tese elaborada, gastos postais e de viagem; b) as despesas com aquisição de enciclopédias, livros, revistas e jornais; c) o pagamento de aulas de música, dança, natação, ginástica, tênis, pilotagem, dicção, corte e costura, informática e assemelhados; d) o pagamento de cursos preparatórios para concursos e/ou vestibulares; e) o pagamento de aulas de idiomas estrangeiros; f) os pagamentos feitos a entidades que têm por objetivo a criação e a educação de menores desvalidos e abandonados; g) as contribuições pagas às Associações de Pais e Mestres e a associações voltadas para a educação.“ Por ter sido revogada a referida instrução normativa, a qual foi substituída pela IN SRF nº 15/2001, a questão foi analisada nas instâncias ordinárias sob o enfoque do art. 40 desse último ato normativo, que manteve a mesma redação do art. 6º mencionado. 2. O Dr. Juiz Federal da primeira instância concedeu o mandado de segurança sob os seguintes fundamentos: a) reputou ilegal o art. 40 da IN SRF nº 15/2001, por extrapolar os limites fixados pelo art. 8º, II, b, da

Lei 9.250/95, na medida em que impede sejam deduzidas, na base de cálculo do IRPF, „despesas com uniforme, material e transporte escolar, as relativas à elaboração de dissertação de mestrado ou tese de doutorado e pagamento de cursos preparatórios para concursos ou vestibulares e pagamento de aula de idiomas estrangeiros"; b) considerou inconstitucional a limitação quantitativa à dedutibilidade de despesas com instrução, por ofensa ao princípio da proporcionalidade. 3. O Tribunal de origem, por sua vez, deu parcial provimento à apelação da Fazenda Nacional e à remessa oficial „para reformar a decisão no que tange à impossibilidade de atualização das tabelas de dedução do Imposto de Renda pelo Judiciário"; manteve, no entanto, o capítulo da sentença que havia declarado ilegal parte do art. 40 da IN SRF nº 15/2001. 4. Não obstante a Turma Regional haja assentado que „estão implicitamente protegidos pela isenção prevista na legislação" os pagamentos de despesas relacionadas „à educação de 1º, 2º e 3º graus, aí devendo-se incluir o ensino supletivo, bem como o ensino profissionalizante" (grifou-se), e embora a mesma Turma Julgadora, ao julgar os embargos declaratórios, haja ressalvado que não exerceu interpretação ampliativa, mas eliminou restrição feita à lei por instrução normativa, o dispositivo legal tido como contrariado, ou seja, o art. 111, II, do Código Tributário Nacional, não possui comando normativo suficiente para reformar o acórdão recorrido. Com efeito, o artigo em comento não contém norma geral de interpretação da legislação tributária que disponha sobre dedução de despesas na determinação da base de cálculo dos tributos. Vale ressaltar que isenção e dedução tributárias são categorias jurídicas que não se confundem. A isenção refere-se à dispensa de pagamento do tributo. O Código Tributário Nacional inseriu expressamente a isenção entre as causas de exclusão do crédito tributário (art. 175, II). Já a figura da dedução corresponde à subtração de despesas, na base de cálculo do tributo, para não sujeitá-las à tributação. 5. Agravo regimental desprovido.
(STJ - AgRg no REsp 654061/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/11/2007, DJ 29/11/2007, p. 162)

ICMS - Cesta básica. Princípio da não cumulatividade. Base de incidência reduzida. Proibição do crédito. Ilegalidade Conflita com o princípio da não cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de se ter a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas „a" e „b", do inciso II, do § 2.º, do artigo 155, da Constituição Federal, somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas a totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o beneficio em questão. Recurso de Reconsideração da Fazenda não provido por desempate.
(CCRF/PR – Acórdão n° 829/2006, PAF n° 6279439-9, Pleno, Rel,. Cons. Cláudia de Souza Arzua, D.O.E 8/07/2006)

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:
I - às taxas e às contribuições de melhoria;
II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

AUTOR
Matheus Monteiro Morosini

I. Regra relativa

O art. 177 prevê regra relativa, quando afirma que, salvo disposição em contrário, a isenção não alcança as taxas e as contribuições de melhoria, nem tampouco atinge os tributos que não existiam à data de sua concessão.

Quanto às taxas e às contribuições de melhoria, diante do cunho contraprestacional da obrigação tributária, e natural que a norma de isenção não atue sobre elas.

Em relação aos tributos instituídos após a concessão da exoneração, a lógica interpretativa, igualmente, induz à impossibilidade da norma de isenção revogar/mutilar elementos de uma regra matriz tributária que ainda não foi implementada e, portanto, que sequer existe. Entrementes, como a disposição não é absoluta, a lei pode estipular de modo diverso, fazendo com que a isenção se estenda às hipóteses acima elencadas.

II. Interpretação restritiva

Ademais, o dispositivo legal em comento reforça o preceito entabulado pelo art. 111 deste mesmo codex, no sentido de que a exclusão do crédito tributário e a outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente, e não de maneira extensiva.

Como a necessidade de lei para a outorga de isenções e a limitação de sua interpretação à literalidade da lei já estavam prevista no Código (arts. 97, inciso VI, 111 e 176), data venia, como bem destaca Sacha Calmon Navarro Coêlho, “o art. 177 carrega regras supérfluas” (Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 738).

Nem mesmo o fato de, por vezes, o legislador positivo utilizar expressões equivocadas para denominar alguns tributos (imposto ao invés de taxa, ou o contrário, entre outros) fortalece a pouca utilidade do dispositvo.

Nesse sentido, Aliomar Baleeiro foi categórico ao defender que “Bastaria a regra geral do art. 111 para cortar as asas à chicana” (Direito tributário brasileiro. DERZI, Misabel Abreu Machado (atual.). 12 ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1373).

Em suma, o art. 177 diz o óbvio e o já dito: a isenção alcança apenas a obrigação tributária a que a lei expressamente se referir.

III. Controle das isenções pelo Poder Judiciário

A imposição de que a isenção seja interpretada restritivamente também induz à impossibilidade de que o Poder Judiciário estenda determinada norma de isenção para outros tributos ou sujeitos que não aqueles expressamente consignados na lei específica da outorga exonerativa.

É inerente ao instituto da isenção, como instrumento capaz de reequilibrar desigualdades sociais e meio hábil para o exercício de uma a adequada política fiscal, que se observem os preceitos do Estado Democrático de Direito, como a segurança jurídica e a igualdade. Também é corolário do ordenamento jurídico pátrio que toda e qualquer lesão ou ameaça de direito poderá ser submetida à inafastável tutela jurisdicional (art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988).

Contudo, não havendo vício de ilegalidade ou inconstitucionalidade na finalidade ou na forma em que concedida a isenção, por certo o Judiciário não poderá adentrar ao mérito da norma exonerativa para estendê-la a fatos ou sujeitos não eleitos pela lei instituidora.

Com efeito, por ser ato discricionário do ente competente para instituir a cobrança do tributo, nem mesmo sob a perspectiva da isonomia, caberá Poder Judiciário isentar aquilo ou quem a lei não quis, sob pena de atuar como legislador positivo.

JULGADOS

Interpretação restritiva

> TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. MOLÉSTIA GRAVE NÃO CONTEMPLADA NA LEI ISENTIVA. ROL TAXATIVO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. OFENSA À LEGALIDADE.
> 1. „Revela-se interditada a interpretação das normas concessivas de isenção de forma analógica ou extensiva, restando consolidado entendimento no sentido de ser incabível interpretação extensiva do aludido benefício à situação que não se enquadre no texto expresso da lei, em conformidade com o estatuído pelo art. 111, II, do CTN" (REsp 1.116.620/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 25/8/2010, julgado sob o rito dos recursos repetitivos). 2. Embora seja grave a doença que acomete a autora, a questão é de legalidade, não cabendo ao

Poder Judiciário legislar reforma do acórdão para restabelecer a sentença de improcedência. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.
(STJ – AgRg no REsp 1446735/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/05/2014, DJe 20/06/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. LEI Nº 9317/96. SIMPLES. ISENÇÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.
1. Consoante proclamou esta Segunda Turma do STJ, ao julgar o REsp 1.039.325/PR, sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin (DJe 13.3.2009), o fato de as empresas optantes pelo SIMPLES poderem pagar de forma simplificada os tributos listados no art. 3º, § 1º, da Lei 9.317/96 não induz à conclusão de que não se sujeitam a nenhum tributo posteriormente instituído. As isenções só podem ser concedidas mediante lei específica, que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo (art. 150, § 6º, da Constituição da República). A interpretação extensiva da lei de isenção, para atingir tributos futuramente criados, não se coaduna com o sistema tributário brasileiro. O art. 3º, § 4º, da Lei 9.317/96 deve ser interpretado de forma sistemática com o disposto no art. 150, § 6º, da Constituição e no art. 111 do CTN. As empresas optantes pelo SIMPLES são isentas apenas das contribuições que já haviam sido instituídas pela União na data da vigência da Lei 9.317/1996. Com efeito, firmou-se nesta Corte o entendimento de que não há isenção do PIS-Importação e da COFINS-Importação, na hipótese de pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES, porque a Lei 9.317/96 não poderia isentar contribuições que foram criadas por lei posterior, nos termos do artigo 177, II, do CTN, que preceitua que a isenção não é extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão. Ademais, pela interpretação teleológica da Lei 9.317/96, verifica- se que o legislador não demonstrou interesse em isentar tais pessoas jurídicas do pagamento das contribuições que custeiam a Seguridade Social, e, com o advento da Lei Complementar 123/2006, que revogou a Lei 9.317/96, ficou expressa a intenção legislativa de tributar as empresas de pequeno porte e microempresa, mesmo optantes pelo SIMPLES. 2. Agravo regimental não provido.
(STJ – AgRg no REsp 1434314/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/04/2014, DJe 23/04/2014)

Controle das isenções pelo Poder Judiciário

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS NAS IMPORTAÇÕES. LIMITAÇÃO A DATA DA EXPEDIÇÃO DA GUIA DE IMPORTAÇÃO. DESLOCAMENTO DA DATA DA OCORRENCIA DO FATO GERADOR. INEXISTÊNCIA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA PARTE FINAL DO ART. 6. DO DECRETO-LEI N. 2.434/88. IMPOSSIBILI-

DADE. 1. A isenção fiscal decorre do implemento da politica fiscal e econômica, pelo Estado, tendo em vista o interesse social. E ato discricionario que escapa ao controle do Poder Judiciario e envolve juízo de conveniencia e oportunidade do Poder Executivo. O termo inicial de vigencia da isenção, fixada a partir da data da expedição da guia de importação, não infringe o princípio da isonomia tributaria, nem desloca a data da ocorrencia do fato gerador do tributo, porque a isenção diz respeito a exclusão do crédito tributário, enquanto o fato gerador tem pertinencia com o nascimento da obrigação tributaria. 2. Não pode esta Corte alterar o sentido inequivoco da norma, por via de declaração de inconstitucionalidade de parte de dispositivo de lei. A Corte Constitucional só pode atuar como legislador negativo, não, porem, como legislador positivo. Precedente. Recurso extraordinário não conhecido.
(STF - RE 149659, Relator(a): Min. PAULO BROSSARD, Segunda Turma, julgado em 04/10/1994, DJ 31-03-1995 PP-07776 EMENT VOL-01781-02 PP-00286)

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI N.º 9.718/98. EXCLUSÃO DOS VALORES REPASSADOS A SUBEMPREITEIRAS. IMPOSSIBILIDADE. (...) 4. Não havendo previsão legal, inviável a exclusão da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS dos valores repassados pelas empreiteiras às subempreiteiras. 5. Segundo jurisprudência iterativa do egrégio STF, é defeso ao Poder Judiciário conceder, ainda que sob o fundamento da isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador não quis contemplar com a vantagem fiscal. 6. Sentença mantida.
(TRF4 – AC 2006.71.08.013324-7, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 07/04/2010)

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

AUTOR
Matheus Monteiro Morosini

I. (Ir)Revogabilidade das Isenções

A regra do art. 178 dispõe que são revogáveis, a qualquer tempo, as isenções que não tenham sido concedidas por prazo determinado e sob determinadas condições.

Assim, como exceção à regra geral da revogabilidade, tem-se a exoneração concedida por prazo certo e sujeita a determinadas condições, a chamada isenção onerosa, que, cumpridos os requisitos legais, não pode ser revogada antes de vencido o seu prazo.

Ou seja, de um modo geral, se o Estado é livre para conceder a isenção, também será para revogá-la. Por outro lado, no caso das isenções onerosas, em que se exige do sujeito passivo tributário uma contrapartida, a sua revogação antecipada, de modo unilateral pelo ente tributante, afrontaria a segurança jurídica, a confiança e a boa-fé dos contribuintes, caminhando bem a regra do art. 178 do CTN em proteger situações que se caracterizem como direito adquirido.

Obviamente, não há nenhum impedimento, de revogação da lei que tenha outorgado a isenção, mesmo quando onerosa e por prazo certo, porém, nesta hipótese, aos que tenham cumprido as condições estipuladas, a revogação da lei não poderá frustrar-lhes o direito de gozar a isenção durante todo o prazo determinado, ainda que a lei não esteja mais em vigor.

Em outras palavras, a norma legal exonerativa é sempre revogável, mesmo quando onerosa ou por prazo determinado, contudo, a isenção em si não o é, podendo estar acobertada resguardada pelo manto do direto adquirido.

José Souto Maior Borges bem resume a lógica por trás da redação do art. 178, ponderando que "a faculdade de revogar isenções não pode, deste modo, ser exercida com violação de direito adquirido" (Teoria geral da isenção tributária. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 81).

II. Súmula nº 544 do Supremo Tribunal Federal e o Direito Adquirido

O Supremo Tribunal Federal, há muito tempo, confirmou a exceção revogabilidade das isenções, o que culminou na edição da Súmula n° 544, de 03.12.1969, cujo enunciado dispõe: "isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas".
Como bem destacado por Aliomar Baleeiro, esse entendimento está consolidado em três princípios:

> *"a) a isenção pura e simples pode ser revogada livremente pelo legislador em qualquer tempo; b) mas o legislador não pode revogar ou reduzir a isenção onerosa, condicionada, por prazo certo; c) a autoridade administrativa pode cancelar o ato pelo qual concedeu, em caso especial, a isenção, se verificar fundamentada que o beneficiário não preencheu ou não cumpriu as condições estabelecida na lei, que autorizou aquela dispensa do imposto" (Direito tributário brasileiro.*

DERZI, Misabel Machado (atual.). 12 ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense: 2013, p. 1376).

No mesmo sentido, Luciano Amaro é categórico em afirmar que revogação d a norma legal de isenção onerosa/condicionada "não tem o efeito de cassar a isenção de quem já cumpriu a condição e possui, por isso, direito à isenção pelo prazo que a lei definia" (Direito tributário brasileiro. 10. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 280)

A proteção ao direto adquirido é expressamente garantida pela Constituição, tanto no art. 5º, inciso XXXVI, como no art. 41, § 2°, do ADCT da CF/88. Este último dispositivo, diz respeito especificamente a direitos adquiridos oriundos da isenção sob condição onerosa e com praz certo.

III. Princípio da Anterioridade/Não Surpresa

Apesar a norma de isenção não revogar a lei instituidora do tributo exonerado, ao mutilar determinado(s) elemento(s) da sua regra matriz de incidência, retire-lhe os efeitos, excluindo o crédito tributário.

Não se encontrando a hipótese dentre os fatos tributáveis, em decorrência da norma de isenção, o ressurgimento do crédito tributário, pela sua revogação, faz renascer a obrigação tributária. Ora, restaurando-se a regra matriz de incidência tributária, até outrora mutilada em algum aspecto, a imposição fiscal há que guardar completa observância ao principio constitucional da anterioridade, previsto no art. 104, inciso III, da Constituição Federal.

Se a isenção foi outorgada por prazo certo, a sua revogação dá de forma automática, com a imediata restauração da regra matriz tributária, aplicando a fatos ocorridos a partir do termo ad quem da lei de exoneração, não sendo aplicáveis para tal hipótese, os princípios da anterioridade e da não surpresa.
A submissão da regra revogadora da isenção ao princípio da anterioridade é questão assente, sendo certo que, desde a Constituição de 1967, a observância à anterioridade passou a abranger todos os tribunos, não se restringindo aos impostos sobre o patrimônio e a renda.

Misabel Abreu Machado Derzi, ao tratar do preceito da não surpresa, leciona que a extinção das isenções concedidas sem prazo certo, atinge os tributos em geral, "adiando a aplicação da lei tributária para o exercício financeiro subsequente ao da publicação da lei que as cencela e, ainda, observando a espera nonagesimal nas hipóteses previstas pela Constituição." (BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. DERZI, Misabel Abreu Machado (atual.). 12 ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense: 2013, p. 1381).

JULGADOS

Requisitos para a irrevogabilidade

TRIBUTÁRIO. IPI. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. COMPANHIA HIDROELÉTRICA DO SÃO FRANCISCO - CHESF. DECRETO-LEI 8.031/45. ISENÇÃO. REQUISITOS PARA IRREVOGABILIDADE. ART. 178, DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. LEI 8.032/90. REVOGAÇÃO. POSSIBILIDADE.
1. Hipótese em que o Tribunal de origem aplicou o prazo estipulado no art. 5º, do Decreto 19.406/45, de cinqüenta anos, à isenção de Imposto de Importação por prazo indeterminado à Companhia Hidroelétrica do São Francisco - CHESF, prevista no art. 8º, do Decreto-Lei 8.031/45. Impossibilidade. 2. A irrevogabilidade da isenção concedida, nos termos do art. 178, do CTN, só ocorrerá se atendidos, cumulativamente, os requisitos de prazo certo e condições determinadas. Precedentes. Situação não configurada nos autos. 3. Admitir-se a irrevogabilidade de uma isenção concedida por prazo indeterminado é aceitar que o legislador de 1945 pudesse suprimir a competência legislativa de todas as legislaturas futuras com relação à matéria o que, a toda evidência, infringe princípios básicos da Democracia Representativa e do Estado Republicano. 4. Com o advento da Lei 8.032/90 operou-se a revogação da isenção à CHESF. 5. Recurso Especial provido.
(STJ – REsp 575806/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/09/2007, DJ 19/11/2007, p. 217)

TRIBUTÁRIO. IPI. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. LEI N. 7.988/89. POSSIBILIDADE. DECRETO-LEI N. 2.433/88. REVOGAÇÃO.
1. O legislador tem liberdade para revogar isenções tributárias desde que o benefício não tenha sido concedido onerosamente, sob condição ou com prazo determinado. 2. A isenção outorgada pelo Decreto-Lei n. 2.433/88 para importação de bens de capital para integrar o ativo fixo da empresa foi alterada pela Lei n. 7.988/89, que transformou a isenção em redução de 50% do Imposto sobre Produtos Industrializados. 2. Recurso especial provido.
(STJ – REsp 266316/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/11/2005, DJ 19/12/2005, p. 298)

Direito Adquirido

TRIBUTÁRIO - ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS - DECRETO-LEI 1.510/76 - REVOGAÇÃO PELA LEI 7.713/88 - DIREITO ADQUIRIDO.

1. Direito adquirido à isenção de imposto de renda sobre lucro auferido na alienação de ações societárias, benefício outorgado no Decreto-Lei n. 1.510/76, revogado pela Lei 7.713/88. 2. Entre a aquisição das ações, ocorrida em dezembro de 1983, e a vigência da Lei 7.713/88, em janeiro de 1989, quando foi revogado o benefício, transcorreram os cinco anos estabelecidos como condição para a obtenção da isenção do imposto de renda. 3. A venda das ações ocorreu posteriormente à vigência da Lei n 7.713/88, o que não prejudica o direito à isenção, adquirido sob a égide do diploma legal antecedente. 4. Recurso especial provido.
(STJ – REsp 1126773/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 27/09/2010)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI Nº 1.510/76. LEI Nº 7.713/88. ISENÇÃO. RECONHECIMENTO. 1. Na vigência do Decreto-Lei nº 1.510/76, o acréscimo patrimonial decorrente do lucro auferido por pessoa física na alienação de ações societárias que permanecem no patrimônio do contribuinte por mais de cinco anos está isento do imposto de renda, conforme previsto no art. 4º, ,d', desse diploma legal. A isenção subsiste mesmo que a alienação tenha ocorrido após a revogação da regra isentiva pela Lei nº 7.713/88, pois tratando-se de isenção concedida sob condição onerosa, o contribuinte tem direito adquirido ao benefício se satisfez a condição prevista na lei. Precedentes do STJ. 2. Apelação provida.
(TRF4 – AC 5019901-03.2013.404.7100, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona, juntado aos autos em 27/02/2014)

Princípio da anterioridade

Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 3º da Lei nº 15.747, de 24 de dezembro de 2007, do Estado do Paraná, que estabelece como data inicial de vigência da lei a data de sua publicação. 3. Alteração de dispositivos da Lei nº 14.260/2003, do Estado do Paraná, a qual dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. 4. Alegada violação ao art. 150, III, alínea „c", da Constituição Federal. 5. A redução ou a extinção de desconto para pagamento de tributo sob determinadas condições previstas em lei, como o pagamento antecipado em parcela única, não pode ser equiparada à majoração do tributo em questão, no caso, o IPVA. Não-incidência do princípio da anterioridade tributária. 6. Vencida a tese de que a redução ou supressão de desconto previsto em lei implica, automática e aritmeticamente, aumento do valor do tributo devido. 7. Medida cautelar indeferida.
(STF – ADI 4016 MC, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado

em 01/08/2008, DJe-075 DIVULG 23-04-2009 PUBLIC 24-04-2009 EMENT VOL-02357-01 PP-00047 RDDT n. 165, 2009, p. 187-193)

COFINS. LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. SOCIEDADE CIVIL. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO. LEI 9.430/96. SÚMULA 276 STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. Não sendo matéria reservada à lei complementar, é legítima a revogação da isenção prevista no art. 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91, pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96, respeitada a anterioridade nonagesimal. Precedentes do STF (RE/381964 e RE/377457). Não se aplica a esse período a Súmula 276 do STJ, pois dirige-se a momento anterior à edição da Lei Federal nº 9.430/96 que, por sua vez, revogou, para todas as sociedades civis, a isenção da COFINS anteriormente instituída. No mandado de segurança é incabível a condenação em honorários advocatícios. Súmulas 502 STF e 105 STJ.
(TRF4 - AC 2008.70.03.003066-4, Primeira Turma, Relator Vilson Darós, D.E. 12/05/2009)

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.
§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.
§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

AUTOR
Matheus Monteiro Morosini

I. Isenções gerais e específicas

Neste ponto, o Código Tributário Nacional classifica as isenções em duas categorias: gerais e específicas.

A primeira modalidade, geral, é incondicional e decorre diretamente da lei. É espécie de isenção absoluta, que possui eficácia plena e imediata, independentemente de qualquer formalidade ou verificação prévia pela Administração Tributária.
Já as isenções específicas, também denominadas relativas, apesar de serem instituídas por lei (como toda isenção), somente se efetivam mediante despacho da autoridade administrativa, de natureza meramente declaratória, atestando que o sujeito passivo preenche todos os requisitos indicados pela norma de exoneração tributária.
Nas isenções de caráter específico, a eficácia da lei não é imediata, devendo o interessado fazer prova do preenchimento das condições e requisitos previstos na norma de isenção. Uma vez comprovado o atendimento, o despacho administrativo configura-se como ato de natureza vinculada, não podendo a autoridade fiscal recusar a sua concessão.

II. Crédito tributário lançado por períodos

No caso de tributo lançado por período certo de tempo, para que o sujeito passivo permaneça alcançado pela norma de isenção, o § 1º, do art. 179, determina que o despacho da autoridade administrativa, declaratório do direito, seja renovado antes da expiração de cada período.

Portanto, o beneficiário da norma de isenção deve apresentar requerimento à autoridade administrativa competente, a cada período em que o lançamento se renove, como forma de manter a sua condição de isento.

Não diligenciando o contribuinte nesse sentido, a isenção considera-se automaticamente extinta, ao termo do exercício financeiro a que se referiri o despacho concessivo.

III. Cancelamento de ofício

Sendo de natureza meramente declaratória, e restrito ao período (exercício) em que comprovado o preenchimento dos requisitos legais, o despacho que concedeu a isenção não gera direito adquirido, podendo ser cancelado pelo Fisco.

Assim, como no caso da moratória referida no art. 155 do CTN, a que faz remissão o dispositivo ora comentado, a autoridade pode revogar unilateralmente o despacho concessivo da isenção, uma vez apurado que o beneficiário não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições, não cumprindo os requisitos da lei.

E, como consequência do cancelamento da isenção, o sujeito passivo responderá por eventuais acréscimos de juros de mora e, havendo dolo ou simulação, pela multa de ofício, tal como previsto na hipótese de moratória a que se refere o art. 155.

JULGADOS

TRIBUTÁRIO - ISENÇÃO - CONCESSÃO - REQUISITOS - CTN, ARTIGO 179 - ELETROPAULO - IPTU.
Quando a isenção não for conferida em caráter geral, só pode ser efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento no qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão (CTN, artigo 179). Recurso parcialmente provido.
(STJ – REsp 196.473/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/03/1999, DJ 17/05/1999, p. 146)

TRIBUTÁRIO. RECURSO. APELAÇÃO. REEXAME NECESSÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE.IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. ADESÃO AO PROGRAMA DE FACILITAÇÃO DE PAGAMENTO DE DÉBITOS DO MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA. PROFIS. CONFISSÃO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA. POSTERIOR DISCUSSÃO JUDICIAL DO DÉBITO. ASPECTOS JURÍDICOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE.ISENÇÃO. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REQUISITOS LEGAIS. REQUERIMENTO E COMPROVAÇÃO DO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS À OBTENÇÃO DO BENEFÍCIO. ART. 6º DA LEI MUNICIPAL Nº 7.500/2003. DESCUMPRIMENTO. AUSÊNCIA DO DIREITO À ISENÇÃO.PRINCÍPIO DA SUCUMBÊNCIA. PROVIMENTO DO RECURSO. INVERSÃO DO ÔNUS.1. Confissão de dívida tributária. Posterior discussão judicial. Possibilidade. O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.133.027/SP, de caráter repetitivo (artigo 543-C, do Código de Processo Civil), decidiu que a confissão de dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, relativamente a seus aspectos jurídicos.2. Isenção tributária. A isenção é espécie de exclusão do crédito tributário, consistente na „dispensa legal de recolhimento do tributo."1 A isenção de caráter individual é autorizada por lei específica e sua concessão pela autoridade administrativa está condicionada ao requerimento do contribuinte interessado, instruído com provas do cumprimento dos requisitos legais, nos termos do artigo 179, do Código Tributário Nacional.3. Requisitos legais. O requerimento administrativo, instruído com as provas, é requisito legal para a concessão da isenção prevista na Lei nº 7.500/2003, do Município de Ponta Grossa, conforme disposto em seu artigo 6º. Descumprido o requisito legal, não há direito à isenção do ISS.4. Princípio da sucumbência. A sucumbência deve ser sopesada tanto pelo aspecto quantitativo quanto pelo jurídico em que cada parte decai de suas pretensões e resistências, respectivamente impostas. Recurso de apelação provido.Reexame necessário prejudicado.
(TJPR – 2ª C.Cível - ACR - 1040396-4 - Ponta Grossa - Rel.: Jurandyr Souza Junior - Unânime - - J. 01.10.2013)

(...) ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. VIGÊNCIA DO ART. 55 DA LEI N.º 8.212/1991. NECESSIDADE DE REQUERIMENTO À ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA RECONHECIMENTO DA ISENÇÃO. Respeitado o direito adquirido, na vigência do art. 55 da Lei n. 8.212/1991, as entidades beneficentes de assistência social deveriam, além de comprovar o cumprimento de todos os requisitos da referida norma, requerer a Administração Tributária o reconhecimento da isenção. Recurso Voluntário Negado.
(CARF/MF – Acórdão nº 2401-002.504, de 20/06/2012, 2ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Relator Conselheiro Kléber Ferreira Araújo)

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:
I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;
II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

AUTOR
Matheus Monteiro Morosini

I. Conceito

A anistia configura-se como hipótese de exclusão da penalidade por infrações tributárias, mais especificamente do seu conteúdo pecuniário (crédito tributário, em sentido lato).
A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas antes da vigência da lei que a concede, extinguindo a punibilidade do sujeito passivo e impedindo a constituição do crédito tributário previsto pela norma sancionatória.

Para Misabel Abreu Machado Derzi, a anistia é um fenômeno exógeno que anula os efeitos da norma sancionatória surgida com a prática da infração, anterior à vigência da lei que a concede (BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. DERZI, Misabel Abreu Machado (Atual.). 12 ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense: 2013, p. 1385).

Importante destacar que a anistia não elimina a infração em si, mas apenas os efeitos e as consequências decorrentes da conduta contrária à lei. Ou seja, não obstante a anistia tenha o condão de perdoar o castigo por determinada infração, com a subtração dos efeitos da norma sancionatória, a antijuridicidade do ato não é eliminada.

Corroborando o exposto, merece citação a doutrina de Luciano Amaro:

> *"A anistia não elimina a antijuridicidade do ato; ele continua correspondendo a uma conduta contrária a lei; o que se dá é que a anistia altera a conseqüência jurídica do ato ilegal praticado, ao afastar, com o perdão, o castigo cominado pela lei." (Direito tributário brasileiro. 10. ed. atual. São Paulo: Saraiva: 2004. p. 440)*

Não se aplica o instituto da anistia a atos classificados como crimes ou contravenções e aos que sejam praticados com dolo, fraude ou simulação.

De igual modo, não se concederá anistia às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas, com o objetivo de lesar a Administração Tributária.

Como bem observa Laís Vieira Cardoso, "A anistia aplica-se somente as casos de penalidade tributária-penal, não sendo cabível nas hipóteses penais-tributárias, as quais se referem os delitos fiscais" (Comentários ao Código tributário nacional. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coord.). 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 1324).

II. Necessidade de lei e interpretação literal

Sendo causa de exclusão do crédito tributário, a anistia deve, obrigatoriamente, ser concedida por lei específica, conforme exigem os arts. 150, § 6º, da Constituição de 1988 e 97, inciso VI, do CTN.

Além disso, as hipóteses de anistia fiscal devem ser interpretadas literal e restritivamente, na forma do art. 111 deste Código, sendo vedado ao aplicador e ao intérprete da norma estendê-la para situações não expressamente elencadas pela lei.

Frise-se que a anistia pode ser tácita, o que ocorre, por exemplo, quando uma lei deixa de capitular determinado ato como infração. Nessa situação, aplica-se a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea a, do CTN.

III. Distinção entre anistia e remissão

Como bem resume Sacha Calmon Navarro Coêlho, "a anistia diferencia-se da remissão porque esta dispensa o pagamento do tributo" (Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 742)

Muito embora anistia e remissão tratem de perdão, seus objetos, penalidade para a primeira e tributo para segunda, são distintos e não se confundem.

Em suma, apesar das duas figuram terem um ponto em comum (o perdão), seus objetos são completamente distintos.

JULGADOS

Necessidade de lei stricto sensu

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI PARAENSE N. 6.489/2002. AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA PARA O PODER EXECUTIVO CONCEDER, POR REGULAMENTO, OS BENEFÍCIOS FISCAIS DA REMISSÃO E DA ANISTIA. PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DOS PODERES E DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI FORMAL. ART. 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A adoção do processo legislativo decorrente do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, tende a coibir o uso desses institutos de desoneração tributária como moeda de barganha para a obtenção de vantagem pessoal pela autoridade pública, pois a fixação, pelo mesmo Poder instituidor do tributo, de requisitos objetivos para a concessão do benefício tende a mitigar arbítrio do Chefe do Poder Executivo, garantindo que qualquer pessoa física ou jurídica enquadrada nas hipóteses legalmente previstas usufrua da benesse tributária, homenageando-se aos princípios constitucionais da impessoalidade, da legalidade e da moralidade administrativas (art. 37, caput, da Constituição da República). 2. A autorização para a concessão de remissão e anistia, a ser feita "na forma prevista em regulamento" (art. 25 da Lei n. 6.489/2002), configura delegação ao Chefe do Poder Executivo em tema inafastável do Poder Legislativo. 3. Ação julgada procedente.
(STF – ADI 3462, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2010, DJe-030 DIVULG 14-02-2011 PUBLIC 15-02-2011 EMENT VOL-02464-01 PP-00042 RTJ VOL-00219- PP-00163)

Interpretação restritiva da norma de anistia

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO FISCAL. ART. 1º, § 7º, DA LEI 10.684/03. ANISTIA PARCIAL. MULTAS DE MORA OU DE OFÍCIO. MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO ABRANGÊNCIA. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. ART. 111, I, DO CTN. PRECEDENTE. RECURSO PROVIDO.
(STJ – REsp 989.193/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/11/2009, DJe 18/12/2009)

TRIBUTÁRIO. DECRETO-LEI Nº 2430/88. DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS. ANISTIA. ART. 111, INCISO I, DO CTN. 1. O art. 1º do Decreto-Lei nº 2430/88 se refere expressamente aos débitos vencidos até 31 de dezembro de 1987, donde se extrai que os débitos que terão seu vencimento após aquela data, ou seja, após 31.12.87, não são alcançados pela anistia. 2.

Interpretação literal, consoante o art. 111, I, do CTN. 3. Apelação improvida.
(TRF4 – AC 95.04.33439-3, Primeira Turma, Relator José Luiz Borges Germano da Silva, DJ 06/10/1999)

Anistia para casos de fraude e dolo

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - ANISTIA - DECRETO ESTADUAL 44.970/2000 - ART. 180, I E II DO CTN.
1. O STJ firmou entendimento de que o não-recolhimento do tributo por si só não constitui infração à lei. 2. Se o contribuinte preenche os requisitos da norma que concedeu anistia fiscal, não é lícito impedir o gozo do benefício em face do art. 180, I e II do CTN, presumindo-se ter havido dolo pelo não-recolhimento do tributo, sem procedimento administrativo com obediência ao contraditório e ao devido processo legal. 3. Recurso especial provido.
(STJ – REsp 448.193/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2004, DJ 11/10/2004, p. 264)

ICMS - FALTA DE DIVERGÊNCIA CAMERAL (DECISÃO UNÂNIME). ANISTIA (DECISÃO POR MAIORIA).
Comprovado o dolo e a fraude da recorrente, torna-se inaplicável o benefício do REFIS. Vedação imposta pelo art. 180, I, do Código Tributário Nacional.
PRELIMINAR DE NÃO CONHECIMENTO REJEITADA POR UNANIMIDADE.
RECURSO DE RECONSIDERAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NÃO PROVIDO POR MAIORIA
(CCRF/PR – Acórdão n° 1081/2004, PAF n° 6206815-9, Pleno, Rel. Cons. Maximiano T. Ishida, D.O.E 23/08/2004)

Art. 181. A anistia pode ser concedida:
I - em caráter geral;
II - limitadamente:
a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;
b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;
c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;
d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

AUTOR
Matheus Monteiro Morosini

I. Anistia geral e restrita

A anistia pode ser concedida em caráter geral ou limitadamente.
A geral decorre diretamente da lei e é absoluta, abrangendo as penalidades relativas a todos os tributos, sem qualquer condição.

Por seu turno, a anistia concedida de forma restrita ou limitada é fixada em função da espécie tributária, do valor da penalidade, da abrangência territorial ou do pagamento do tributo em determinado prazo; dependendo de comprovação, pelo sujeito passivo, do cumprimento das condições impostas no inciso II do art. 181.

II. Interesse público e isonomia

Conforme destaca Regina Helena Costa, "É o interesse público que deve nortear o legislador na escolha da modalidade mais adequada de anistia, sempre tendo em vista o princípio da isonomia" (Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2011, p. 886).

Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.
Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

AUTOR
Matheus Monteiro Morosini

I. Requerimento e comprovação dos requisitos legais

Assim como ocorre no caso das isenções relativas, a anistia concedida de modo limitado também se sujeita à obrigatoriedade de requerimento à Administração Tributária, com a demonstração, pelo sujeito passivo, de que cumpre os requisitos fixados pela legislação

para usufruir do perdão da multa que lhe foi imputada.

Aqui, também se está diante de uma atividade vinculada da autoridade fiscal, que, verificando o preenchimento das condições para o enquadramento do sujeito passivo, tem o poder-dever de lhe conceder o benefício fiscal.

Caso concedida a anistia sem observância aos preceitos legais, o despacho administrativo de concessão não gera direito adquirido, sendo passível de revogação e da culminação das sanções do art. 155do CTN.

De fato, o parágrafo único do art. 182 se reporta ao art. 155, que dispõe sobre a moratória formalizada por despacho. Assim, caso seja constatado que o sujeito passivo não preenchia ou deixou de preencher as condições legais para usufruir da anistia, o despacho será cancelado, e o crédito tributário não pago, será exigido com os consectários legais de juros e multa cabíveis.

De qualquer modo, para a revogação da anistia deve ser assegurado o direito ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal.

JULGADOS

Requerimento administrativo

> EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DARF. PAGAMENTO PARCIAL. ANISTIA PARCIAL. REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO. HONORÁRIOS. 1. O art. 3º da Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 900, de 19 de julho de 2002, condiciona a anistia parcial ao requerimento administrativo do benefício junto à Procuradoria da Fazenda Nacional 2. Tratando-se de anistia não concedida em caráter geral, exige o artigo 182 do CTN, o deferimento do benefício mediante despacho da autoridade administrativa. 3. Em razão da existência do encargo legal, foi afastada, de ofício, a condenação da embargante ao pagamento da verba honorária. 4. Apelação improvida.
> (TRF4 – AC 2007.71.99.006920-4, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 01/06/2010)
>
> TRIBUTÁRIO. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DECADÊNCIA. ART. 168, I, CTN. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ANISTIA. MULTA E JUROS. ART. 11, MP 38/2002. 1. O art. 11 da MP nº 38/2002 apenas incentiva os contribuintes a desistir das ações judiciais relativas a tributos e contribuições e pagar os débitos, tendo como contrapartida a concessão de anistia/remissão quanto às multas moratórias ou punitivas e de juros de mora. É dizer, não se trata necessariamente de

hipótese em que o contribuinte paga antecipadamente o tributo, mas de um benefício concedido ao contribuinte que desiste da ação judicial em que pretende discutir o débito e realiza o pagamento. O benefício, como se vê, diz respeito tão-somente às multas e juros. 2. O pagamento realizado, em se tratanto de crédito tributário objeto de lançamento de ofício, por meio de auto de infração, como no caso dos autos, é o termo inicial a partir do qual passa-se a contar o prazo decadencial de cinco anos, a teor do art. 168, I, do CTN, para o exercício do direito à restituição do indébito. 3. O artigo 3º da Portaria Conjunta da PGFN/SRF nº 900/2002 não sobresta os efeitos extintivos do recolhimento à ulterior homologação expressa ou tácita do Fisco. Trata apenas do protocolo do requerimento administrativo em que o Fisco confere o preenchimento dos requisitos exigidos e valida o gozo do benefício, isto é, a anistia quanto às multas e juros. Este benefício não pode ser concedido tacitamente, uma vez que a autoridade deve decidir sobre o pedido.
(TRF4 – AC 2007.70.00.031333-3, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 18/04/2011)

Revogação da Anistia

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REVOGAÇÃO DE ANISTIA FISCAL POR OCORRÊNCIA DE FRAUDE. NECESSIDADE DE INSTAURAÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRECEDENTES.
1. É firme a jurisprudência do STJ no sentido de que deve ser repudiada, por ilegalidade, a revogação de anistia quando não antecedida de instauração de procedimento administrativo, em atenção ao direito ao contraditório e ao devido processo legal, como ocorre no caso concreto. 2. Agravo Regimental não provido.
(STJ – AgRg no REsp 965.251/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/09/2009, DJe 24/09/2009)

Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.
Parágrafo único. A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda.

AUTOR
Luís Guilherme da Silva Cardoso

COMENTÁRIOS

Inserido no Livro Segundo ("Normas Gerais de Direito Tributário"), Título III ("Crédito Tributário"), do CTN, o Capítulo VI ("Garantias e Privilégios do Crédito Tributário") inaugura uma série de garantias, privilégios e preferências que visam a assegurar seja cumprida a obrigação tributária pelo sujeito passivo.

Embora reconheça a doutrina que o CTN foi impreciso na definição dos termos, pode-se destacar que a garantia é o gênero do qual são espécies os privilégios e as preferências (garantias em sentido estrito).

Leciona Paulo de Barros Carvalho que as garantias são "os meios jurídicos assecuratórios que cercam o direito subjetivo do Estado de receber a prestação do tributo", e os privilégios "a posição de superioridade de que desfruta o crédito tributário, com relação aos demais, excetuando-se os decorrentes da legislação do trabalho"[1].

Os privilégios caracterizam-se por ser uma exceção à regra geral criada por lei, ou seja, são direitos outorgados a algum grupo especial em detrimento dos demais. A preferência, por sua vez, seria a prioridade para pagamento do crédito tributário quando em concurso de credores, isto é, a sua força para que, em primeiro lugar, seja pago, em detrimento de outros créditos de hierarquia inferior.

O art. 183 do CTN deixa claro que as garantias constantes do presente capítulo não excluem outras expressamente previstas em lei (em sentido técnico-formal). Ou seja, o rol das garantias elencadas no CTN não é exaustivo.

Quando se trata de obrigação acessória, instituída no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, o art. 113, § 2º, do CTN (supra), exige apenas que decorra da legislação tributária. Não é necessário que a lei institua a obrigação acessória, bastando que atribua à determinada autoridade a competência para sua instituição. Tal se dá pela conjugação dos arts. 96 e 101, inc. I, do CTN (supra). No âmbito federal, o art. 16 da Lei nº 9.779/99[2] autoriza a RFB a instituir obrigações acessórias de tributos por ela administrados.

O art. 183 do CTN, ao autorizar a instituição de outras garantias previstas em lei, remete os entes tributantes à observância da repartição de competências prevista na Constituição.

Parcela significativa dessa competência encontra-se nas mãos da União, por força do art. 22, inc. I, da CF 3 , restando aos Estados, Distrito Federal e Municípios, legislarem naquilo que lhes for pertinente[4].

O arrolamento de bens e direitos, previsto no art. 64 da Lei nº 9.532/97[5] , é uma espécie de garantia do crédito tributário não disciplinada pelo CTN. Trata-se de procedimento administrativo por meio do qual a autoridade fiscal realiza um levantamento de bens do contribuinte, e que se destina ao controle do patrimônio do sujeito passivo suscetível de ser indicado como garantia de crédito tributário. Não consiste, o arrolamento, numa medida de indisponibilidade ou restrição patrimonial, nem restringe a plena utilização ou disposição do bem por parte do contribuinte.

A autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos dos sujeitos passivos sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade superar a trinta por cento do seu patrimônio conhecido, e cuja soma dos créditos seja superior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), nos termos do art. 64, caput, e §§ 7º e 10, da Lei nº 9.532/97 c/c. art. 1º do Decreto nº 7.573/2011[6] (que o regulamentou).

A Lei nº 9.532/97 autoriza o arrolamento fiscal de bens apenas no âmbito da Receita Federal do Brasil, já que não se trata de uma lei de caráter nacional. E, a Instrução Normativa RFB nº 1.171, de 07 de julho de 2011, estabelece os procedimentos para esse arrolamento.

A medida cautelar fiscal é outra espécie de garantia do crédito tributário prevista na Lei nº 8.397/92, com as alterações da Lei nº 9.532/97, visa a decretação da indisponibilidade do patrimônio do sujeito passivo de crédito tributário e não tributário, com o escopo de assegurar meios efetivos para a cobrança da dívida fiscal, permitindo ao Fisco que se acautele a fim de preservar a eficácia da execução fiscal.

Nos termos do art. 3º da Lei nº 8.397/92, verifica-se que dois são os requisitos para a sua concessão: i. prova literal da constituição do crédito fiscal e ii. prova documental de algum dos casos mencionados no artigo 2º do mesmo diploma legal. Positivaram-se, assim, o fumus boni iuris e o periculum in mora.

As hipóteses do art. 2º da Lei nº 8.397/92[7] são numerus clausus, o que não impede a Fazenda Pública de, em outras situações, ajuizar ação cautelar inominada, nos termos dos arts. 798[8] e 799[9] do CPC. Nesse sentido, precisas as palavras de José Miguel Garcia Medina, Fábio Caldas de Araújo e Fernando da Fonseca Gajardoni:

> *A tutela de segurança não pode ser enclausurada pelo legislador infraconstitucional, eis que ela decorre do princípio constitucional da inafastabilidade do controle jurisdicional (art. 5º, XXXV da CF). É evidente que o legislador não tem*

condições de estipular, para todos os casos da vida, quais os requisitos que devem ser preenchidos para que a parte obtenha a cautela.
Assim, ainda que ausentes os requisitos legais da tutela cautelar típica, mas presentes os requisitos genéricos da tutela cautelar atípica previstos no art. 798 do CPC (fumus boni iuris e periculum in mora), deve ser concedida a medida acautelatória, ou, então, deve ser aplicada a fungibilidade procedimental, recebendo-se a medida típica por atípica, e concedendo-se a cautela com base no poder geral do juiz[10].

Por fim, temos o protesto da certidão de dívida ativa, previsto no art. 1º, caput, e parágrafo único, da Lei nº 9.492/97[11] (com a redação dada pela Lei nº 12.767/2002), ato praticado pelo Cartório de Protesto de Títulos pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento da obrigação fiscal, no caso, o débito inscrito em dívida ativa.

O contribuinte será intimado pelo Cartório de Protestos, na forma dos arts. 14 e 15 da Lei nº 9.492/97, e cuja notificação poderá vir acompanhada de boleto bancário para pagamento do débito acrescido dos emolumentos cartoriais. A intimação será feita por edital se a pessoa indicada como devedora na CDA for desconhecida, possuir localização incerta ou ignorada, for residente ou domiciliada fora da competência territorial do cartório, ou, ainda, ninguém se dispuser a receber a intimação.

Importante destacar que o protesto extrajudicial é passível de afetar o crédito do devedor protestado no mercado, em razão do provável acesso dos dados pelos órgãos de proteção ao crédito, como o Serasa e o Serviço de Proteção ao Crédito – SPC.

JULGADOS

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI 406/68. TAXATIVIDADE DA LISTA. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. DEVER INSTRUMENTAL. FORNECIMENTO DE DECLARAÇÃO MENSAL DE FATURAMENTO. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL. LEGALIDADE.
(...)
2. O interesse público na arrecadação e na fiscalização tributária legitima o ente federado a instituir obrigações, aos contribuintes, que tenham por objeto prestações, positivas ou negativas, que visem guarnecer o fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos sujeitos passivos (artigo 113, do CTN).
3. É cediço que, entre os deveres instrumentais ou formais, encontram-se „o de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica de suas atividades, tudo com

o objetivo de propiciar ao ente que tributa a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária" (Paulo de Barros Carvalho, in „Curso de Direito Tributário", Ed. Saraiva, 16ª ed., 2004, págs. 288/289).
4. A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária stricto sensu (obrigação tributária principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (positivos ou negativos) que a viabilizam.
5. A Municipalidade é a entidade legiferante competente para a instituição do tributo em tela (ISSQN), exsurgindo, como consectário, sua competência para, mediante legislação tributária (inclusive atos infralegais), atribuir ao contribuinte deveres instrumentais no afã de facilitar a fiscalização e arrecadação tributárias, minimizando a ocorrência da sonegação fiscal.
6. Os deveres instrumentais (obrigações acessórias) são autônomos em relação à regra matriz de incidência tributária, aos quais devem se submeter, até mesmo, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, ex vi dos artigos 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN.
(...)
(REsp 866851/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/08/2008, DJe 15/09/2008).

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ARROLAMENTO DE BENS. LEI N. 9.532/97. ACÓRDÃO A QUO. HARMONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ.
1. Cinge-se a questão em verificar a legalidade de o Fisco proceder ao arrolamento de bens do sujeito passivo para garantia do crédito fiscal, antes de sua constituição definitiva; ou seja, antes do julgamento de todos os recursos administrativos interpostos em face do lançamento.
2. O arrolamento de bens disciplinado pelo art. 64 da Lei n. 9.532 de 1997 revela-se por meio de um procedimento administrativo, no qual o ente estatal efetua levantamento de bens dos contribuintes, arrolando-os sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido e superar R$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). Finalizado o arrolamento, providencia-se o registro nos órgãos próprios, para efeitos de dar publicidade.
3. Não viola o art. 198 do CTN, pois o arrolamento em exame almeja, em último ratio, a execução do crédito fiscal, bem como a proteção de terceiros, inexistindo, portanto, suposta violação do direito de propriedade, do princípio da ampla defesa e do devido processo legal.
4. A medida acautelatória, sob a ótica do interesse público, tem o intuito de evitar o despojamento patrimonial indevido, por parte de contribuintes.
5. Precedentes: (AgRg no REsp 726.339/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 10.11.2009, DJe 19.11.2009, REsp 770.863/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 1º.3.2007, DJ 22.3.2007)
Agravo regimental improvido.

(AgRg nos EDcl no REsp 1190872/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/04/2012, DJe 19/04/2012).

MEDIDA CAUTELAR FISCAL. PROCEDIMENTO PREPARATÓRIO. CONSTITUIÇÃO REGULAR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CABIMENTO.
1. Da interpretação dos arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 11 e 12, da Lei 8.397/92, em sua redação original, conclui-se que, tanto à época da propositura da ação cautelar fiscal (fevereiro de 1995), quanto por ocasião do julgamento do processo no primeiro grau de jurisdição (maio de 1997), a citada lei não excepcionava, ainda, qualquer hipótese em que pudesse ser decretada, antes da constituição regular do crédito tributário, a indisponibilidade dos bens do devedor, ou de seus co-responsáveis. Tais hipóteses excepcionais somente vieram a existir com a edição da Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que deu nova redação aos arts. 1º e 2º da Lei 8.397/92. Todavia, no caso concreto, é fato incontroverso que os créditos tributários já haviam sido regularmente constituídos quando do requerimento da medida cautelar fiscal, sendo cabível, por isso, o decreto de indisponibilidade dos bens dos sócios-gerentes da empresa devedora, assim como dos bens que, após a lavratura dos autos de infração, foram transferidos por esses sócios a outra empresa. Ademais, em setembro de 1995, aproximadamente seis meses após a decretação liminar da indisponibilidade dos bens, mas bem antes de ter sido proferida a sentença que julgou parcialmente procedente a medida cautelar fiscal, foram inscritos em dívida ativa os créditos tributários constituídos através dos autos de infração e ajuizadas, também, as respectivas execuções fiscais, o que torna inócua a discussão de que a concessão da medida cautelar pressupõe a definitividade na constituição dos créditos fiscais.
2. Consoante doutrina o eminente Ministro José Delgado: „Há entre os pressupostos enumerados um que é básico: a prova de constituição do crédito fiscal. O inciso I do art. 3º da Lei nº 8.397/92 não exige constituição definitiva do crédito fiscal; exige, apenas, que ele encontre-se constituído. Por crédito tributário constituído deve ser entendido aquele materializado pela via do lançamento. A respeito do momento em que o crédito tributário deve ser considerado para o devedor como constituído, há de ser lembrado que, por orientação jurisprudencial, este momento é fixado quando da lavratura do auto de infração comunicado ao contribuinte. „ (Artigo Aspectos doutrinários e jurisprudenciais da medida cautelar fiscal, na obra coletiva Medida cautelar fiscal. Coordenadores: Ives Gandra da Silva Martins, Rogério Gandra Martins e André Elali. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 79).
3. De acordo com a disciplina dos arts. 2º e 4º, da Lei 8.397/92, o decreto de indisponibilidade não alcança os bens alienados antes da constituição dos créditos tributários, consubstanciados nos autos de infração.
4. Recursos especiais desprovidos.
(REsp 466723/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/06/2006, DJ 22/06/2006, p. 178).
PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DE DEFERIMENTO DA MEDIDA PARA ACAUTELAR CRÉDITO TRIBUTÁRIO JÁ CONSTITUÍDO

MAS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.
1. Consoante expressa disposição legal (art. 2º, V, „a“, da Lei n. 8.397/92), regra geral é vedado conceder medida cautelar fiscal para acautelar crédito tributário com a exigibilidade anteriormente suspensa.
2. Em tais situações excepcionalmente é possível o deferimento de medida cautelar fiscal quando o devedor busca indevidamente a alienação de seus bens como forma de esvaziar seu patrimônio que poderia responder pela dívida (art. 2º, V e VII, „b“, da Lei n. 8.397/92).
3. No caso concreto, a medida cautelar fiscal foi proposta com fulcro no art. 2º, VI, da Lei n. 8.397/92 (VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido). O dispositivo legal invocado não se encontra dentre as exceções que autorizam a concessão da medida.
4. Recurso especial provido.
(REsp 1163392/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/08/2012, DJe 28/08/2012).

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. PROTESTO DE CDA. LEI 9.492/1997. INTERPRETAÇÃO CONTEXTUAL COM A DINÂMICA MODERNA DAS RELAÇÕES SOCIAIS E O „II PACTO REPUBLICANO DE ESTADO POR UM SISTEMA DE JUSTIÇA MAIS ACESSÍVEL, ÁGIL E EFETIVO“. SUPERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.
1. Trata-se de Recurso Especial que discute, à luz do art. 1º da Lei 9.492/1997, a possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA), título executivo extrajudicial (art. 586, VIII, do CPC) que aparelha a Execução Fiscal, regida pela Lei 6.830/1980.
2. Merece destaque a publicação da Lei 12.767/2012, que promoveu a inclusão do parágrafo único no art. 1º da Lei 9.492/1997, para expressamente consignar que estão incluídas „entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas“.
3. Não bastasse isso, mostra-se imperiosa a superação da orientação jurisprudencial do STJ a respeito da questão.
4. No regime instituído pelo art. 1º da Lei 9.492/1997, o protesto, instituto bifronte que representa, de um lado, instrumento para constituir o devedor em mora e provar a inadimplência, e, de outro, modalidade alternativa para cobrança de dívida, foi ampliado, desvinculando-se dos títulos estritamente cambiariformes para abranger todos e quaisquer „títulos ou documentos de dívida“. Ao contrário do afirmado pelo Tribunal de origem, portanto, o atual regime jurídico do protesto não é vinculado exclusivamente aos títulos cambiais.
5. Nesse sentido, tanto o STJ (RESP 750805/RS) como a Justiça do Trabalho possuem precedentes que autorizam o protesto, por exemplo, de decisões judiciais condenatórias, líquidas e certas, transitadas em julgado.
6. Dada a natureza bifronte do protesto, não é dado ao Poder Judiciário substituir-se à Administração para eleger, sob o enfoque da necessidade (utilidade ou conveniência), as políticas públicas para recuperação, no âmbito extrajudicial, da dívida ativa da Fazenda Pública.

7. Cabe ao Judiciário, isto sim, examinar o tema controvertido sob espectro jurídico, ou seja, quanto à sua constitucionalidade e legalidade, nada mais. A manifestação sobre essa relevante matéria, com base na valoração da necessidade e pertinência desse instrumento extrajudicial de cobrança de dívida, carece de legitimação, por romper com os princípios da independência dos poderes (art. 2º da CF/1988) e da imparcialidade.
8. São falaciosos os argumentos de que o ordenamento jurídico (Lei 6.830/1980) já instituiu mecanismo para a recuperação do crédito fiscal e de que o sujeito passivo não participou da constituição do crédito.
9. A Lei das Execuções Fiscais disciplina exclusivamente a cobrança judicial da dívida ativa, e não autoriza, por si, a insustentável conclusão de que veda, em caráter permanente, a instituição, ou utilização, de mecanismos de cobrança extrajudicial.
10. A defesa da tese de impossibilidade do protesto seria razoável apenas se versasse sobre o „Auto de Lançamento", esse sim procedimento unilateral dotado de eficácia para imputar débito ao sujeito passivo.
11. A inscrição em dívida ativa, de onde se origina a posterior extração da Certidão que poderá ser levada a protesto, decorre ou do exaurimento da instância administrativa (onde foi possível impugnar o lançamento e interpor recursos administrativos) ou de documento de confissão de dívida, apresentado pelo próprio devedor (e.g., DCTF, GIA, Termo de Confissão para adesão ao parcelamento, etc.).
12. O sujeito passivo, portanto, não pode alegar que houve „surpresa" ou „abuso de poder" na extração da CDA, uma vez que esta pressupõe sua participação na apuração do débito. Note-se, aliás, que o preenchimento e entrega da DCTF ou GIA (documentos de confissão de dívida) corresponde integralmente ao ato do emitente de cheque, nota promissória ou letra de câmbio.
13. A possibilidade do protesto da CDA não implica ofensa aos princípios do contraditório e do devido processo legal, pois subsiste, para todo e qualquer efeito, o controle jurisdicional, mediante provocação da parte interessada, em relação à higidez do título levado a protesto.
14. A Lei 9.492/1997 deve ser interpretada em conjunto com o contexto histórico e social. De acordo com o „II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo", definiu-se como meta específica para dar agilidade e efetividade à prestação jurisdicional a „revisão da legislação referente à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, com vistas à racionalização dos procedimentos em âmbito judicial e administrativo".
15. Nesse sentido, o CNJ considerou que estão conformes com o princípio da legalidade normas expedidas pelas Corregedorias de Justiça dos Estados do Rio de Janeiro e de Goiás que, respectivamente, orientam seus órgãos a providenciar e admitir o protesto de CDA e de sentenças condenatórias transitadas em julgado, relacionadas às obrigações alimentares.
16. A interpretação contextualizada da Lei 9.492/1997 representa medida que corrobora a tendência moderna de intersecção dos regimes jurídicos próprios do Direito Público e

Privado. A todo instante vem crescendo a publicização do Direito Privado (iniciada, exemplificativamente, com a limitação do direito de propriedade, outrora valor absoluto, ao cumprimento de sua função social) e, por outro lado, a privatização do Direito Público (por exemplo, com a incorporação - naturalmente adaptada às peculiaridades existentes - de conceitos e institutos jurídicos e extrajurídicos aplicados outrora apenas aos sujeitos de Direito Privado, como, e.g., a utilização de sistemas de gerenciamento e controle de eficiência na prestação de serviços).
17. Recurso Especial provido, com superação da jurisprudência do STJ.
(REsp 1126515/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2013, DJe 16/12/2013).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. PROTESTO. DESNECESSIDADE. AUSÊNCIA DE INTERESSE MUNICIPAL. PRECEDENTES.
1. O protesto da CDA é desnecessário haja vista que, por força da dicção legal (CTN, art. 204), a dívida regularmente inscrita goza de presunção relativa de liquidez e certeza, com efeito de prova pré-constituída, a dispensar que por outros meios tenha a Administração de demonstrar a impontualidade e o inadimplemento do contribuinte. Precedentes: AgRg no Ag 1172684/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/08/2010, DJe de 03/09/2010; AgRg no Ag 936.606/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/05/2008, DJe de 04/06/2008; REsp 287824/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/10/2005, DJU de 20/02/2006; REsp 1.093.601/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/11/2008, DJe de 15/12/2008.
2. Agravo regimental desprovido.
(AgRg no REsp 1120673/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2010, DJe 21/02/2011).

---

1 Curso de direito tributário. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 536.

2 "Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável".

3 "Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho".

4 Nas palavras de Luis Eduardo Schoueri: "Quando o Código Tributário Nacional se refere a outras garantias previstas em lei, deve ter em conta a repartição de competências legislativas dada pela Constituição. Assim, uma municipalidade não pode, invocando o dispositivo acima transcrito, instituir normas processuais ou materiais que colidam com outras federais ou estaduais editadas nos âmbitos das respectivas competências" (Direito tributário. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 986)

5 “Art. 64. A autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido”.

6 “Art. 1º. O limite de que trata o § 7º do art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, passa a ser de R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais)”.

7 “Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:
I - sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;
II - tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação;
III - caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens;
IV - contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio;
V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal:
a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade;
b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros;
VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido;
VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei;
VIII - tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário;
IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito”.

8 “Art. 798. Além dos procedimentos cautelares específicos, que este Código regula no Capítulo II deste Livro, poderá o juiz determinar as medidas provisórias que julgar adequadas, quando houver fundado receio de que uma parte, antes do julgamento da lide, cause ao direito da outra lesão grave e de difícil reparação”.

9 “Art. 799. No caso do artigo anterior, poderá o juiz, para evitar o dano, autorizar ou vedar a prática de determinados atos, ordenar a guarda judicial de pessoas e depósito de bens e impor a prestação de caução”.

10 Procedimentos cautelares e especiais: ações coletivas, ações constitucionais, jurisdição... 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 88.

11 “Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.
Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas”.

Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determi-

nados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

AUTOR
Luís Guilherme da Silva Cardoso

COMENTÁRIOS

Dispositivo semelhante encontra-se no art. 30 da Lei nº 6.830/80[1].
O art. 184 do CTN, ao reafirmar o princípio segundo o qual o patrimônio do devedor responde por suas obrigações (art. 591 do CPC[2]), o faz para garantir ao crédito da Fazenda Pública, tributário e não-tributário inscrito em dívida ativa, privilégios que vão além dos privilégios geral e especial previstos na legislação civil (arts. 961[3] e 963[4] do Código Civil).

Com efeito, o Código Civil estabelece que o crédito real prefere ao pessoal, e que o privilégio geral encontra-se subordinado ao privilégio especial. Adiante, preceitua que o privilégio especial só compreende os bens sujeitos ao pagamento do crédito que ele favorece; e o geral, todos os bens não sujeitos a crédito real nem a privilégio especial – categoria em que se enquadraria o crédito público.

Ocorre que, em se tratando de crédito tributário e não-tributário inscrito em dívida ativa, responde pelo seu pagamento a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Este atributo implica preferência do credor público sobre credores com garantia real (v.g. hipotecária etc), salvo na hipótese de falência (art. 186, infra), bem como sobre credores com privilégios especiais, ficando excluídos dessa primazia apenas os créditos trabalhistas e os acidentários.

O art. 184 do CTN, em sua parte final, afasta da responsabilidade patrimonial, os bens ou rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis, quais sejam, os bens públicos, os enumerados no art. 649 do CPC e os previstos no art. 1º da Lei nº 8.009/90, com as ressalvas do art. 3º.

O incido I do art. 649 do CPC não está abarcado pela impenhorabilidade em face do crédito tributário e não-tributário inscrito em dívida ativa. Isso porque, embora com certa controvérsia doutrinária, o art. 184 do CTN e o art. 30 da Lei nº 6.830/80 são especiais em relação ao CPC, de sorte que apenas a inalienabilidade decorrente de lei afasta os bens da responsabilidade pela dívida, o que não acontece com a incomunicabilidade por ato de vontade.

JULGADOS

Súmula nº 205 do STJ: "A Lei 8.009/90 aplica-se à penhora realizada antes de sua vigência".
Súmula nº 449 do STJ: "A vaga de garagem que possui matrícula própria no registro de imóveis não constitui bem de família para efeito de penhora".

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ÚNICO IMÓVEL DO DEVEDOR CEDIDO A FILHO. BEM DE FAMÍLIA. EMBARGOS REJEITADOS.
1. Constitui bem de família, insuscetível de penhora, o único imóvel residencial do devedor em que resida seu filho ou demais familiares. A circunstância de o devedor não residir no imóvel, que se encontra cedido a familiares, não constitui óbice ao reconhecimento do favor legal. Inteligência dos arts. 1º e 5º da Lei 8.009/90.
2. Embargos de divergência rejeitados.
(EREsp 1216187/SC, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/05/2014, DJe 30/05/2014).

PROCESSUAL CIVIL. PENHORA DE BEM INDIVISÍVEL. IMÓVEL DE PROPRIEDADE DE VÁRIOS IRMÃOS. BEM GRAVADO COM ÔNUS REAL DE USUFRUTO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. POSSIBILIDADE DE PENHORA DA FRAÇÃO IDEAL DE PROPRIEDADE DO EXECUTADO. PRECEDENTES.
1. O Tribunal de origem se manifestou de forma clara e fundamentada no sentido de obstar a penhora do imóvel nomeado pela exequente, haja vista que o bem está gravado com ônus real (usufruto) e possui diversos proprietários, fatos que dificultariam a execução e, ainda, não satisfariam o direito do credor. O cabimento dos embargos de declaração está limitado às hipóteses de omissão, contradição ou obscuridade do julgado, cabendo, ainda, quando for necessária a correção de erro material ou premissa fática equivocada

sobre a qual se embase o julgamento. Tais hipóteses não ocorreram no caso dos autos, pelo que não há que se falar em violação ao art. 535, II, do CPC.
2. Em que pese a dificuldade na alienação do bem imóvel em questão, é certo que a execução é realizada em benefício do credor, nos termos do art. 612 do CPC. A indivisibilidade do bem e o fato de o imóvel estar gravado com ônus real, in casu, usufruto, não lhe retiram, por si sós, a possibilidade de penhora, eis que os arts. 184 do CTN e 30 da Lei n. 6.830/80 trazem previsão expressa de que os bens gravados com ônus real também respondem pelo pagamento do crédito tributário ou dívida ativa da Fazenda Pública.
3. Eventual arrematante deverá respeitar o ônus real que recai sobre o imóvel. Tal ônus, por óbvio, pode dificultar a alienação do bem, mas não pode justificar a recusa judicial da penhora, sobretudo porque a execução é feita no interesse do credor. Em casos tais quais o dos autos, pode interessar aos co-proprietários a arrematação da parcela da nua propriedade que não lhes pertence.
4. Nos termos da jurisprudência desta Corte, a alienação de bem indivisível não recairá sobre sua totalidade, mas apenas sobre a fração ideal de propriedade do executado, o que não se confunde com a alienação de bem de propriedade indivisível dos cônjuges, caso em que a meação do cônjuge alheio à execução, nos termos do art. 655-B, do CPC, recairá sobre o produto da alienação do bem.
5. Recurso especial parcialmente provido para reconhecer a possibilidade de penhora sobre a fração ideal do imóvel de propriedade do executado.
(REsp 1232074/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/02/2011, DJe 04/03/2011).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA. POUPANÇA. IMPENHORABILIDADE. ANULAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO E RETORNO DOS AUTOS PARA VALORAÇÃO DA QUANTIA PENHORADA DA CONTA DE POUPANÇA.
1. A quantia depositada em caderneta de poupança é absolutamente impenhorável, até o limite de quarenta salários mínimos, nos termos do art. 649, X, do CPC.
2. A Fazenda Nacional pretende penhorar valor depositado na caderneta de poupança, o qual se encontra abarcado pela impenhorabilidade se dentro desse limite.
3. O acórdão mencionou que no caso dos autos trata-se de penhora em poupança.
4. Entretanto, o Tribunal a quo não valorou qual era o montante total de poupança e a quantia que foi penhorada, autorizando a constrição sob o fundamento de que a movimentação financeira descaracteriza a natureza da aplicação.
5. Assim sendo, deve ser anulado o acórdão recorrido e determinado o retorno dos autos à Corte de origem, para que profira novo julgamento, observando os limites legais da impenhorabilidade da poupança.
6. Recurso Especial provido.
(REsp 1448013/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/05/2014, DJe 20/06/2014).

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL CONTRA CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. BEM ESSENCIAL À EXECUÇÃO DO SERVIÇO. IMPENHORABILIDADE.
A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça se orientou no sentido de que são penhoráveis os bens das concessionárias, desde que a constrição judicial não comprometa a execução do serviço público.
Espécie em que o bem penhorado e levado à hasta pública (imóvel sede da empresa pública, onde funciona toda a área administrativa) é essencial à prestação do serviço público.
Agravo regimental desprovido.
(AgRg no AREsp 439.718/AL, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/03/2014, DJe 19/03/2014).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRATO DE ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA. DIREITOS DO DEVEDOR FIDUCIANTE. PENHORA. POSSIBILIDADE.
1. Não é viável a penhora sobre bens garantidos por alienação fiduciária, já que não pertencem ao devedor-executado, que é apenas possuidor, com responsabilidade de depositário, mas à instituição financeira que realizou a operação de financiamento. Entretanto é possível recair a constrição executiva sobre os direitos detidos pelo executado no respectivo contrato. Precedentes.
2. O devedor fiduciante possui expectativa do direito à futura reversão do bem alienado, em caso de pagamento da totalidade da dívida, ou à parte do valor já quitado, em caso de mora e excussão por parte do credor, que é passível de penhora, nos termos do art. 11, VIII, da Lei das Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80), que permite a constrição de „direitos e ações". (REsp 795.635/PB, de minha relatoria, DJU de 07.08.06).
3. Recurso especial provido.
(REsp 910.207/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2007, DJ 25/10/2007, p. 159).

---

1 "Art. 30. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento da Divida Ativa da Fazenda Pública a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declara absolutamente impenhoráveis".

2 "Art. 591. O devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei".

3 "Art. 961. O crédito real prefere ao pessoal de qualquer espécie; o crédito pessoal privilegiado, ao simples; e o privilégio especial, ao geral".

4 "Art. 963. O privilégio especial só compreende os bens sujeitos, por expressa disposição de lei, ao pagamento do crédito que ele favorece; e o geral, todos os bens não sujeitos a crédito real nem a privilégio especial".

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.
Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

AUTOR
Luís Guilherme da Silva Cardoso

COMENTÁRIOS

Estabelece o art. 185 do CTN, com a redação que lhe deu a Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, que inscrito o crédito tributário em Dívida Ativa e notificada a inscrição, o devedor somente pode alienar bens se deixar outros em seu patrimônio que se reputem suficientes à satisfação dos créditos exigidos. É o que a doutrina chama de fraude à execução.

A fraude de que trata o art. 185 do CTN é absoluta (jure et de jure), dispensando-se a prova do consilium fraudis. Equivale a dizer, a simples alienação do bem, ou sua oneração, pelo devedor de crédito tributário inscrito em dívida ativa, sem que outro haja para satisfazer a dívida (parágrafo único), será tida por ineficaz em relação ao Fisco, podendo sobre ele incidir a penhora em execução fiscal, sendo desnecessária a perquirição sobre a intenção de fraude.

Na redação original do art. 185 do CTN, antes de expurgada a expressão “em fase de execução”, exigia-se que o débito já estivesse em fase de execução fiscal para legitimar a presunção legal da ocorrência da fraude, ou seja, não bastava a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, como atualmente. Além disso, a jurisprudência exigia a triangularização da relação processual, que se dava com a efetiva citação, nos termos do art. 219 do CPC[1]. A Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, em entendimento mais restritivo ainda, editou a Súmula nº 375, exigindo para caracterização da fraude à execução não apenas a citação, mas também o registro da penhora do bem alienado ou a prova da má-fé do terceiro adquirente.

Ocorre que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, art. 543-A do CPC, mais precisamente no julgamento do Recurso Especial nº 1.141.990/PR, pelo então Ministro Luiz Fux, reconheceu a inaplicabilidade da Súmula nº 375 aos créditos tributários, e, corrigindo a interpretação anterior, fixou que para os cré-

ditos tributários a presunção legal da ocorrência da fraude à execução tem como marco inicial a inscrição do crédito da Fazenda Pública em dívida ativa, a partir da alteração promovida pela Lei Complementar nº 118/2005, e, nos casos anteriores à referida lei, a partir da citação válida do devedor.

Assim, a presunção legal atualmente determinada pelo art. 185 do CTN impõe, àquele que pretende adquirir qualquer bem, as cautelas e diligências necessárias na análise da situação cadastral do vendedor, com pesquisas não só nos Cartórios das Serventias Judiciais, mas também, e principalmente, nos sistemas de controle de dívidas inscritas dos entes públicos.

No entanto, em relação à divida ativa de natureza não-tributária, o regramento é outro, e vem previsto no art. 593, inc. II, do CPC[2] . Na esfera do direito privado, bem como em relação aos créditos não-tributários das Fazendas Públicas, exige-se para o reconhecimento da fraude à execução o ajuizamento da execução com citação válida, aplicando-se inclusive o entendimento esposado na Súmula nº 375 do STJ.
Conforme leciona Mauro Luís Rocha Lopes:

> *Que fique claro, porém, que a norma do art. 185 do CTN, aplicável à cobrança do crédito tributário, é especial em relação a do art. 593, inciso II, do CPC, que trata da fraude à execução em geral, e que exige, para a respectiva caracterização, que ao tempo da alienação corra demanda capaz de reduzir o devedor à insolvência. Por isso, repise-se, a fraude à execução fiscal de dívida ativa tributária se manifesta desde que a alienação seja realizada depois da inscrição do crédito tributário no registro da dívida ativa, mesmo que ainda não manejado o executivo. Dessa forma, a citada orientação contida na Súmula nº 375 do Superior Tribunal de Justiça não pode ser aplicada à esfera do crédito tributário, mormente após dita modificação introduzida pela Lei Complementar nº 118/2005, na redação do art. 185 do CTN. De fato, se, hoje em dia, sequer se exige que o executivo esteja ajuizado contra o devedor alienante para a caracterização da fraude em exame, o que dirá se impor, como condição a tanto, a existência de penhora registrada sobre o bem ao tempo da venda.*
> *(..)*
> *Resuma-se, pois, que a fraude à execução de dívida ativa tributária regula-se pela norma do art. 185 do CTN, ao passo que nos casos da dívida ativa não-tributária o tratamento normativo da fraude à execução fiscal se encontra nos arts. 593, inciso II, e 615-A (e § 3º.) do CPP[3].*

A fraude à execução pode ser reconhecida incidentalmente nos próprios autos da ação em andamento, mediante simples petição intentada pelo credor; ao contrário da fraude conta credores que exige o ajuizamento da ação pauliana ou revocatória. E mais, diferentemente da fraude contra credores, que objetiva a desconstituição do ato e o retorno do bem objeto

da fraude ao patrimônio do devedor, para posterior penhora, na fraude à execução pede-se apenas a declaração de ineficácia da alienação ou oneração, com a imediata penhora do bem.

JULGADOS

Súmula nº 375 do STJ: "O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente".

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE TERCEIRO. FRAUDE À EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE BEM POSTERIOR À CITAÇÃO DO DEVEDOR. INEXISTÊNCIA DE REGISTRO NO DEPARTAMENTO DE TRÂNSITO - DETRAN. INEFICÁCIA DO NEGÓCIO JURÍDICO. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. ARTIGO 185 DO CTN, COM A REDAÇÃO DADA PELA LC N.º 118/2005. SÚMULA 375/STJ. INAPLICABILIDADE.
1. A lei especial prevalece sobre a lei geral (lex specialis derrogat lex generalis), por isso que a Súmula n.º 375 do Egrégio STJ não se aplica às execuções fiscais.
2. O artigo 185, do Código Tributário Nacional - CTN, assentando a presunção de fraude à execução, na sua redação primitiva, dispunha que: "Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução. Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados pelo devedor bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida em fase de execução."
3. A Lei Complementar n.º 118, de 9 de fevereiro de 2005, alterou o artigo 185, do CTN, que passou a ostentar o seguinte teor: "Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita."
4. Consectariamente, a alienação efetivada antes da entrada em vigor da LC n.º 118/2005 (09.06.2005) presumia-se em fraude à execução se o negócio jurídico sucedesse a citação válida do devedor; posteriormente à 09.06.2005, consideram-se fraudulentas as alienações efetuadas pelo devedor fiscal após a inscrição do crédito tributário na dívida ativa.
5. A diferença de tratamento entre a fraude civil e a fraude fiscal justifica-se pelo fato de que, na primeira hipótese, afronta-se interesse privado, ao passo que, na segunda, interesse público, porquanto o recolhimento dos tributos serve à satisfação das necessidades coletivas.
6. É que, consoante a doutrina do tema, a fraude de execução, diversamente da fraude contra credores, opera-se in re ipsa, vale dizer, tem caráter absoluto, objetivo, dispensando o concilium fraudis. (FUX, Luiz. O novo processo de execução: o cumprimento da sentença

e a execução extrajudicial. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 95-96 / DINAMARCO, Cândido Rangel. Execução civil. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 278-282 / MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 210-211 / AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 472-473 / BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 604).

7. A jurisprudência hodierna da Corte preconiza referido entendimento consoante se colhe abaixo: “O acórdão embargado, considerando que não é possível aplicar a nova redação do art. 185 do CTN (LC 118/05) à hipótese em apreço (tempus regit actum), respaldou-se na interpretação da redação original desse dispositivo legal adotada pela jurisprudência do STJ”. (EDcl no AgRg no Ag 1.019.882/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 06/10/2009, DJe 14/10/2009) “Ressalva do ponto de vista do relator que tem a seguinte compreensão sobre o tema: [...] b) Na redação atual do art. 185 do CTN, exige-se apenas a inscrição em dívida ativa prévia à alienação para caracterizar a presunção relativa de fraude à execução em que incorrem o alienante e o adquirente (regra aplicável às alienações ocorridas após 9.6.2005);”. (REsp 726.323/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 04/08/2009, DJe 17/08/2009) “Ocorrida a alienação do bem antes da citação do devedor, incabível falar em fraude à execução no regime anterior à nova redação do art. 185 do CTN pela LC 118/2005”. (AgRg no Ag 1.048.510/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19/08/2008, DJe 06/10/2008) “A jurisprudência do STJ, interpretando o art. 185 do CTN, até o advento da LC 118/2005, pacificou-se, por entendimento da Primeira Seção (EREsp 40.224/SP), no sentido de só ser possível presumir-se em fraude à execução a alienação de bem de devedor já citado em execução fiscal”. (REsp 810.489/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 23/06/2009, DJe 06/08/2009)

8. A inaplicação do art. 185 do CTN implica violação da Cláusula de Reserva de Plenário e enseja reclamação por infringência da Súmula Vinculante n.º 10, verbis: “Viola a cláusula de reserva de plenário (cf, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.”

9. Conclusivamente: (a) a natureza jurídica tributária do crédito conduz a que a simples alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, pelo sujeito passivo por quantia inscrita em dívida ativa, sem a reserva de meios para quitação do débito, gera presunção absoluta (jure et de jure) de fraude à execução (lei especial que se sobrepõe ao regime do direito processual civil); (b) a alienação engendrada até 08.06.2005 exige que tenha havido prévia citação no processo judicial para caracterizar a fraude de execução; se o ato translativo foi praticado a partir de 09.06.2005, data de início da vigência da Lei Complementar n.º 118/2005, basta a efetivação da inscrição em dívida ativa para a configuração da figura da fraude; (c) a fraude de execução prevista no artigo 185 do CTN encerra presunção jure et de jure, conquanto componente do elenco das “garantias do crédito tributário”; (d) a inaplicação do artigo 185 do CTN, dispositivo que não condiciona a ocorrência de fraude a qualquer registro público, importa violação da Cláusula Reserva de Plenário e afronta à

Súmula Vinculante n.º 10, do STF.
10. In casu, o negócio jurídico em tela aperfeiçoou-se em 27.10.2005 , data posterior à entrada em vigor da LC 118/2005, sendo certo que a inscrição em dívida ativa deu-se anteriormente à revenda do veículo ao recorrido, porquanto, consoante dessume-se dos autos, a citação foi efetuada em data anterior à alienação, restando inequívoca a prova dos autos quanto à ocorrência de fraude à execução fiscal.
11. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ n.º 08/2008.
(REsp 1141990/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/11/2010, DJe 19/11/2010).

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE TERCEIRO. FRAUDE À EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE BEM POSTERIOR À CITAÇÃO DO DEVEDOR. INEFICÁCIA DO NEGÓCIO JURÍDICO REALIZADO APÓS A CITAÇÃO. ART. 185 DO CTN, COM A REDAÇÃO ANTERIOR À LC N. 118/2005. SÚMULA 375/STJ. INAPLICABILIDADE. MATÉRIA SUBMETIDA AO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. SUCESSIVAS ALIENAÇÕES.
1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.141.990/PR, de Relatoria do Min. Luiz Fux, submetido ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ, consolidou entendimento segundo o qual não se aplica à execução fiscal a Súmula 375/STJ: "O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente".
2. A caracterização da má-fé do terceiro adquirente ou mesmo a prova do conluio não é necessária para caracterização da fraude à execução. A natureza jurídica do crédito tributário conduz a que a simples alienação de bens pelo sujeito passivo por quantia inscrita em dívida ativa, sem a reserva de meios para quitação do débito, gera presunção absoluta de fraude à execução, mesmo no caso da existência de sucessivas alienações.
3. Hipótese em que muito embora tenha ocorrido duas alienações do imóvel penhorado, a citação do executado se deu em momento anterior a transferência do bem para o primeiro adquirente e deste para ora agravante, o que, de acordo com a jurisprudência colacionada, se caracteriza como fraude à execução fiscal.
Agravo regimental improvido.
(AgRg no AREsp 135.539/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/12/2013, DJe 17/06/2014).

CONSTITUCIONAL. ART. 47, I, B, DA LEI Nº 8.212/91. CONSTITUCIONALIDADE.
1. Com efeito, a decisão proferida pelo STF na ADI 394, ao declarar inconstitucionais alguns dos dispositivos da Lei nº7.711/88, não se aplica ao presente caso, pois exigia quitação dos créditos tributários, enquanto a Lei 8.212 exige apenas a regularidade fiscal. Ademais, a exigência pelo legislador da regularidade fiscal não viola o devido processo legal, eis que a empresa devedora da Previdência Social pode, a todo momento, suspender a exigibilidade do crédito, ao discutir administrativa ou judicialmente, parcelar e, se for

o caso, oferecer caução. O artigo 47, I, b, da Lei 8.212, da mesma forma, não viola o livre exercício da atividade econômica, pois a alienação do ativo imobilizado é operação extraordinária da empresa e há exceção prevista no art. 257, § 8º, do Decreto 3.048/99, para as empresas cujo objeto social é a alienação de imóveis. A norma em comento visa, apenas, a garantir a segurança jurídica do adquirente de boa-fé, já que, na forma do artigo 185 do CTN, presume-se fraudulenta a alienação de imóvel por devedor com débito inscrito em dívida ativa.
2. Arguição de Inconstitucionalidade rejeitada.
(TRF4, ARGINC 0001351-51.2009.404.7208, Corte Especial, Relator p/ Acórdão Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz, D.E. 15/01/2013).

---

1 "Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição".

2 "Art. 593. Considera-se em fraude de execução a alienação ou oneração de bens:
I - quando sobre eles pender ação fundada em direito real;
II - quando, ao tempo da alienação ou oneração, corria contra o devedor demanda capaz de reduzi-lo à insolvência;
III - nos demais casos expressos em lei".

3 Processo judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias. 7 ed. Niterói: Impetus, 2012, p. 108.

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.
§ 1º. A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.
§ 2º. Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de

que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.

AUTOR
Luís Guilherme da Silva Cardoso

COMENTÁRIOS

O art. 185-A do CTN foi introduzido pela Lei Complementar nº 118/2005 e tem como escopo conferir maior garantia ao crédito tributário. Trata-se de um novo privilégio à Fazenda Pública, segundo o qual, na hipótese de o devedor, devidamente citado, não pagar nem oferecer bens à penhora no prazo legal, ou no caso de não serem encontrados, pelo credor, bens passíveis de penhora, pode o juiz determinar a indisponibilidade de bens e direitos do contribuinte.

Aplicável somente às execuções fiscais para cobrança de créditos tributários, teve importância de destaque enquanto não introduzido no CPC o art. 655-A[1] , com a redação conferida pela Lei nº 11.382/2006.

Embora a indisponibilidade de bens e direitos, prevista no art. 185-A do CTN, não se confunda com a penhora on line, via BACENJUD (art. 655-A do CPC), já que os pressupostos para uma e outra são diferentes, o fato é que a força maior do instituto da indisponibilidade residia na possibilidade de utilização desse mecanismo de penhora eletrônica.

Atualmente, doutrina e jurisprudência, considerando tanto o disposto no art. 11, inc. I, da Lei nº 6.830/80[2] , como o art. 655, inc. I, do CPC[3] , e tendo em vista a preferência da penhora em dinheiro, reconhecem a aplicação do art. 655-A do CPC aos executivos fiscais. E mais, sem a natureza subsidiária de outrora, cujo deferimento somente seria possível após a comprovação do esgotamento das diligências a cargo do exeqüente para a localização de bens penhoráveis.

O Conselho da Justiça Federal, inclusive, editou a Resolução nº 524, de 28 de setembro de 2006, orientando os magistrados que a penhora on line deverá ser utilizada com precedência em relação às demais modalidades de constrição previstas no ordenamento jurídico.
No que restou ao instituto da indisponibilidade de bens previsto no art. 185-A do CTN, cumpre registrar que se trata de mero incidente a ser decidido no âmbito da execução e cujo recurso passível é o de agravo de instrumento.

A indisponibilidade pressupõe o esgotamento das diligências para a localização de bens

do devedor (caráter subsidiário), de maneira que, se já não foram encontrados bens à penhora, dificilmente a ordem terá sucesso, salvo quando falarmos em indisponibilidade de bens futuros.

Quanto à possibilidade de indisponibilidade de bens futuros, é perfeitamente possível, devendo os órgãos de registro ou mesmo o sistema eletrônico de ativos financeiros (BACEN-JUD) implementarem mecanismos de identificação desses bens ulteriormente adquiridos e sua imediata indisponibilidade.

O art. 185-A exige a comunicação do ato do juiz que tornou indisponíveis os bens e direitos do executado aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, preferencialmente por meio eletrônico. A indisponibilidade limitar-se-á ao valor total exigível, com imediata liberação do excedente (§ 1º). Por fim, deverão os órgãos e entidades encaminhar ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade promoverem (§ 2º).

JULGADOS

RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA ELETRÔNICA. SISTEMA BACEN-JUD. ESGOTAMENTO DAS VIAS ORDINÁRIAS PARA A LOCALIZAÇÃO DE BENS PASSÍVEIS DE PENHORA. ARTIGO 11, DA LEI 6.830/80. ARTIGO 185-A, DO CTN. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOVAÇÃO INTRODUZIDA PELA LEI 11.382/2006. ARTIGOS 655, I, E 655-A, DO CPC. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DAS LEIS. TEORIA DO DIÁLOGO DAS FONTES. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI DE ÍNDOLE PROCESSUAL.

1. A utilização do Sistema BACEN-JUD, no período posterior à vacatio legis da Lei 11.382/2006 (21.01.2007), prescinde do exaurimento de diligências extrajudiciais, por parte do exeqüente, a fim de se autorizar o bloqueio eletrônico de depósitos ou aplicações financeiras (Precedente da Primeira Seção: EREsp 1.052.081/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, julgado em 12.05.2010, DJe 26.05.2010. Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 1.194.067/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 22.06.2010, DJe 01.07.2010; AgRg no REsp 1.143.806/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 08.06.2010, DJe 21.06.2010; REsp 1.101.288/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 02.04.2009, DJe 20.04.2009; e REsp 1.074.228/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 07.10.2008, DJe 05.11.2008. Precedente da Corte Especial que adotou a mesma exegese para a execução civil: REsp 1.112.943/MA, Rel. Ministra Nancy Andrighi, julgado em 15.09.2010).

2. A execução judicial para a cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias é regida pela Lei 6.830/80 e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

3. A Lei 6.830/80, em seu artigo 9º, determina que, em garantia da execução, o executado

poderá, entre outros, nomear bens à penhora, observada a ordem prevista no artigo 11, na qual o „dinheiro" exsurge com primazia.
4. Por seu turno, o artigo 655, do CPC, em sua redação primitiva, dispunha que incumbia ao devedor, ao fazer a nomeação de bens, observar a ordem de penhora, cujo inciso I fazia referência genérica a „dinheiro".
5. Entrementes, em 06 de dezembro de 2006, sobreveio a Lei 11.382, que alterou o artigo 655 e inseriu o artigo 655-A ao Código de Processo Civil, verbis: „Art. 655. A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem: I - dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira; II - veículos de via terrestre; III - bens móveis em geral; IV - bens imóveis; V - navios e aeronaves; VI - ações e quotas de sociedades empresárias; VII - percentual do faturamento de empresa devedora; VIII - pedras e metais preciosos; IX - títulos da dívida pública da União, Estados e Distrito Federal com cotação em mercado; X - títulos e valores mobiliários com cotação em mercado; XI - outros direitos. (...) Art. 655-A. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exeqüente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico, informações sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo no mesmo ato determinar sua indisponibilidade, até o valor indicado na execução. § 1o As informações limitar-se-ão à existência ou não de depósito ou aplicação até o valor indicado na execução.
(...)"
6. Deveras, antes da vigência da Lei 11.382/2006, encontravam-se consolidados, no Superior Tribunal de Justiça, os entendimentos jurisprudenciais no sentido da relativização da ordem legal de penhora prevista nos artigos 11, da Lei de Execução Fiscal, e 655, do CPC (EDcl nos EREsp 819.052/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 08.08.2007, DJ 20.08.2007; e EREsp 662.349/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 10.05.2006, DJ 09.10.2006), e de que o bloqueio eletrônico de depósitos ou aplicações financeiras (mediante a expedição de ofício à Receita Federal e ao BACEN) pressupunha o esgotamento, pelo exeqüente, de todos os meios de obtenção de informações sobre o executado e seus bens e que as diligências restassem infrutíferas (REsp 144.823/PR, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 02.10.1997, DJ 17.11.1997; AgRg no Ag 202.783/PR, Rel. Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, Terceira Turma, julgado em 17.12.1998, DJ 22.03.1999; AgRg no REsp 644.456/SC, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 15.02.2005, DJ 04.04.2005; REsp 771.838/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13.09.2005, DJ 03.10.2005; e REsp 796.485/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 02.02.2006, DJ 13.03.2006).
7. A introdução do artigo 185-A no Código Tributário Nacional, promovida pela Lei Complementar 118, de 9 de fevereiro de 2005, corroborou a tese da necessidade de exaurimento das diligências conducentes à localização de bens passíveis de penhora antes da decretação da indisponibilidade de bens e direitos do devedor executado, verbis: „Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens

à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. § 1o A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite. § 2o Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido."
8. Nada obstante, a partir da vigência da Lei 11.382/2006, os depósitos e as aplicações em instituições financeiras passaram a ser considerados bens preferenciais na ordem da penhora, equiparando-se a dinheiro em espécie (artigo 655, I, do CPC), tornando-se prescindível o exaurimento de diligências extrajudiciais a fim de se autorizar a penhora on line (artigo 655-A, do CPC).
9. A antinomia aparente entre o artigo 185-A, do CTN (que cuida da decretação de indisponibilidade de bens e direitos do devedor executado) e os artigos 655 e 655-A, do CPC (penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira) é superada com a aplicação da Teoria pós-moderna do Dialógo das Fontes, idealizada pelo alemão Erik Jayme e aplicada, no Brasil, pela primeira vez, por Cláudia Lima Marques, a fim de preservar a coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o novo Código Civil.
10. Com efeito, consoante a Teoria do Diálogo das Fontes, as normas gerais mais benéficas supervenientes preferem à norma especial (concebida para conferir tratamento privilegiado a determinada categoria), a fim de preservar a coerência do sistema normativo.
11. Deveras, a ratio essendi do artigo 185-A, do CTN, é erigir hipótese de privilégio do crédito tributário, não se revelando coerente „colocar o credor privado em situação melhor que o credor público, principalmente no que diz respeito à cobrança do crédito tributário, que deriva do dever fundamental de pagar tributos (artigos 145 e seguintes da Constituição Federal de 1988)" (REsp 1.074.228/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 07.10.2008, DJe 05.11.2008).
12. Assim, a interpretação sistemática dos artigos 185-A, do CTN, com os artigos 11, da Lei 6.830/80 e 655 e 655-A, do CPC, autoriza a penhora eletrônica de depósitos ou aplicações financeiras independentemente do exaurimento de diligências extrajudiciais por parte do exeqüente.
13. À luz da regra de direito intertemporal que preconiza a aplicação imediata da lei nova de índole processual, infere-se a existência de dois regimes normativos no que concerne à penhora eletrônica de dinheiro em depósito ou aplicação financeira: (i) período anterior à égide da Lei 11.382, de 6 de dezembro de 2006 (que obedeceu a vacatio legis de 45 dias após a publicação), no qual a utilização do Sistema BACEN-JUD pressupunha a demonstração de que o exeqüente não lograra êxito em suas tentativas de obter as informações sobre o executado e seus bens; e (ii) período posterior à vacatio legis da Lei 11.382/2006

(21.01.2007), a partir do qual se revela prescindível o exaurimento de diligências extrajudiciais a fim de se autorizar a penhora eletrônica de depósitos ou aplicações financeiras.
14. In casu, a decisão proferida pelo Juízo Singular em 30.01.2008 determinou, com base no poder geral de cautela, o „arresto prévio" (mediante bloqueio eletrônico pelo sistema BACENJUD) dos valores existentes em contas bancárias da empresa executada e dos co-responsáveis (até o limite do valor exeqüendo), sob o fundamento de que „nos processos de execução fiscal que tramitam nesta vara, tradicionalmente, os executados têm se desfeito de bens e valores depositados em instituições bancárias após o recebimento da carta da citação".
15. Consectariamente, a argumentação empresarial de que o bloqueio eletrônico dera-se antes da regular citação esbarra na existência ou não dos requisitos autorizadores da medida provisória (em tese, apta a evitar lesão grave e de difícil reparação, ex vi do disposto nos artigos 798 e 799, do CPC), cuja análise impõe o reexame do contexto fático-probatório valorado pelo Juízo Singular, providência obstada pela Súmula 7/STJ.
16. Destarte, o bloqueio eletrônico dos depósitos e aplicações financeiras dos executados, determinado em 2008 (período posterior à vigência da Lei 11.382/2006), não se condicionava à demonstração da realização de todas as diligências possíveis para encontrar bens do devedor.
17. Contudo, impende ressalvar que a penhora eletrônica dos valores depositados nas contas bancárias não pode descurar-se da norma inserta no artigo 649, IV, do CPC (com a redação dada pela Lei 11.382/2006), segundo a qual são absolutamente impenhoráveis „os vencimentos, subsídios, soldos, salários, remunerações, proventos de aposentadoria, pensões, pecúlios e montepios; as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e sua família, os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal".
18. As questões atinentes à prescrição dos créditos tributários executados e à ilegitimidade dos sócios da empresa (suscitadas no agravo de instrumento empresarial) deverão se objeto de discussão na instância ordinária, no âmbito do meio processual adequado, sendo certo que o requisito do prequestionamento torna inviável a discussão, pela vez primeira, em sede de recurso especial, de matéria não debatida na origem.
19. Recurso especial fazendário provido, declarando-se a legalidade da ordem judicial que importou no bloqueio liminar dos depósitos e aplicações financeiras constantes das contas bancárias dos executados. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.
(REsp 1184765/PA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 03/12/2010).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. BLOQUEIO UNIVERSAL DE BENS. ART. 185-A DO CTN. PENHORA DE DINHEIRO (SISTEMA BACEN JUD). DISTINÇÕES.
1. O bloqueio universal de bens e de direitos, previsto no art. 185-A do CTN, não se confunde com a penhora de dinheiro aplicado em instituições financeiras, por meio do sistema

Bacen Jud, disciplinada no art. 655-A do CPC (redação conferida pela Lei 11.382/2006).
2. O bloqueio incide na hipótese em que „o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis", e abrangerá todo e qualquer bem ou direito do devedor, observado como limite o valor do crédito tributário, se verificado o concurso dos requisitos previstos no art. 185-A do CTN.
3. Consoante jurisprudência do STJ, a aplicação da referida prerrogativa da Fazenda Pública pressupõe a comprovação do esgotamento das diligências para localização de bens do devedor.
4. Diferentemente, a penhora de dinheiro mediante a utilização do sistema Bacen Jud tem por objeto bem certo e individualizado (os recursos financeiros aplicados em instituições bancárias). No regime instituído pela Lei 11.382/2006, é medida prioritária, tendo em vista que a reforma processual visava primordialmente a resgatar a efetividade na tutela jurisdicional executiva. Independe, portanto, da comprovação de esgotamento de diligências para localização de outros bens.
5. Orientação reafirmada no julgamento do REsp 1.112.943/MA, pela Corte Especial do STJ, na sistemática do art. 543-C do CPC.
6. Considerando que no presente recurso discute-se a penhora de dinheiro, por meio do Bacen Jud, e que o requerimento foi formulado na vigência da Lei 11.382/2006, não se deve reformar o acórdão hostilizado.
7. Agravo Regimental não provido.
(AgRg no Ag 1164948/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/11/2010, DJe 02/02/2011).

ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. ARTIGO 185-A DO CTN. INAPLICABILIDADE.
1. Em se tratando de execução fiscal para a cobrança de dívida fiscal de natureza não tributária, não se aplica o art. 185-A do CTN. Precedentes: REsp 1.055.259/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 26/3/2009 e AgRg no AgRg no REsp 981.480/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/3/2009.
2. Agravo regimental não provido.
(AgRg no AREsp 466.751/ES, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/05/2014, DJe 19/05/2014).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ART. 185-A DO CTN. DECRETAÇÃO DE INDISPONIBILIDADE DE BENS DO EXECUTADO. REALIZAÇÃO DAS DEVIDAS COMUNICAÇÕES. RESPONSABILIDADE DO JUÍZO.
1. Na origem, cuida-se de agravo de instrumento interposto pela Fazenda Nacional contra decisão de magistrado de primeiro grau que, apesar de haver deferido o pedido de indisponibilidade de bens do executado, transferiu para a parte credora a responsabilidade de providenciar as respectivas comunicações aos órgãos e entidades competentes.

2. A decretação da indisponibilidade de bens decorre do insucesso na localização de bens pela credora - regularmente citada - de modo que cabe ao órgão judicial a expedição de ofícios aos órgãos e entidades mencionadas no art. 185-A do CTN, com vistas a gravar bens porventura não identificados nas diligências da credora ou bens futuros.
Recurso especial provido.
(REsp 1436591/AL, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/03/2014, DJe 02/04/2014).

---

[1] “Art. 655-A. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exeqüente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico, informações sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo no mesmo ato determinar sua indisponibilidade, até o valor indicado na execução”.

[2] “Art. 11. A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:
I – dinheiro”.

[3] “Art. 655. A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem:
I - dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira”.

Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.
Parágrafo único.
Na falência:
I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado;
II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e
III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados.

AUTOR
Luís Guilherme da Silva Cardoso

COMENTÁRIOS

O presente art. 186 do CTN aplica-se aos créditos tributários e aos não-tributários inscritos

em dívida ativa, a teor do disposto no art. 4º, § 4º, da Lei nº 6.830/80[1].

Para que o direito de preferência previsto no art. 186 do CTN seja exercitado, mister a existência de concurso de credores, o que não significa a submissão da Fazenda Pública ao Juízo Falimentar (art. 187, infra), mas tão-somente a instauração de um concurso de preferência entre os diversos credores do devedor.

Preferência de qualquer direito creditório é a sua prioridade para o pagamento, ou seja, a sua força para que, em primeiro lugar, seja pago, em detrimento de outros créditos de menor hierarquia.

Nos termos do art. 958 do Código Civil, os títulos legais de preferência são os privilégios e os direitos reais. Já dissemos (art. 184, supra) que o crédito tributário goza de privilégios especiais, sendo pago antes de qualquer crédito cuja preferência tenha por título os direitos reais e, com mais razão ainda, antes de qualquer crédito que não tenha título legal de preferência.

Até a entrada em vigor da Lei Complementar nº 118/2005, em concurso de credores, os créditos tributários, à exceção dos trabalhistas, preferiam a todos os demais. Atualmente, o crédito tributário só é preferido pelos créditos decorrentes da legislação do trabalho ou de acidente do trabalho, a teor do artigo 186, caput, do CTN.
A maior proteção dada ao crédito trabalhista se justifica não só por sua natureza alimentar, mas principalmente tendo em vista o interesse social envolvido. Assim como a preferência do crédito tributário se justifica pelo princípio da supremacia do interesse público sobre o particular.

Instalado o concurso de preferências, o produto da arrematação de determinado bem deverá ser utilizado, primeiramente, para pagamento dos créditos trabalhistas e de acidente do trabalho, servindo o saldo para a quitação dos débitos fiscais, e daí por diante.
Tal regra, no entanto, foi mitigada em sede de direito falimentar, com o advento da Lei Complementar nº 118/2005. Em sintonia com a Lei nº 11.101/2005, a LC nº 118/2005 acrescentou o parágrafo único ao art. 186, estabelecendo, dentre outros, que em caso de falência o crédito tributário não prefere aos créditos com garantia real, até o valor do bem gravado.

Importante ressaltar que essa primazia do crédito com garantia real, no limite do bem gravado – constante do inciso I do parágrafo único do art. 186 do CTN – só tem aplicação em sede de processo de falência, pelo que não foram revogados os arts. 184 e 185 do CTN. Fora do regime falimentar, os créditos tributários permanecem preferenciais aos créditos gravados com garantia real.

O parágrafo único do art. 186, que somente veio à tona com o advento da LC nº 118/2005,

procura adequar o CTN aos preceitos da nova lei de falência e recuperação judicial, de modo que, a rigor, o que ali se contém se aplica apenas às falências regidas pela Lei nº 11.101/2005, não se aplicando às falências ainda regidas pelo Decreto-Lei nº 7.661/45, por força da redação do art. 192 da Lei nº 11.101/2005[2] . Ambos os regimes convivem harmonicamente no ordenamento jurídico.

O inciso I do parágrafo único do art. 186, ao preceituar que os créditos tributários não preferem aos créditos extraconcursais, está a se referir apenas aos créditos tributários cujos fatos geradores sejam anteriores à decretação da falência ou da recuperação judicial. Conforme veremos adiante (art. 188, infra), os créditos tributários cujos fatos geradores sejam posteriores à decretação da falência (art. 84, inc. V, da Lei nº 11.101/2005[3]) ou da recuperação judicial (art. 67 da Lei nº 11.101/2005[4]) são também extraconcursais, e deverão concorrer com os demais créditos extraconcursais.

Em suma, havendo créditos tributários e não-tributários inscritos em dívida ativa cujos fatos geradores sejam posteriores à decretação da falência ou da recuperação judicial, compete ao administrador judicial a elaboração de 2 (dois) concursos de preferência, um para os créditos tidos como encargos da falência (fatos geradores anteriores) e outro para os créditos extraconcursais (fatos geradores posteriores), de sorte que apenas os créditos trabalhistas e com as garantias reais, no limite do bem gravado, posteriores à decretação da falência ou recuperação judicial, terão preferência sobre os extraconcursais da Fazenda Pública.

Como ensina Eduardo Sabbag, os créditos extraconcursais "são aqueles surgidos como decorrentes da administração da própria massa falida, ocorridos no curso do processo de falência"; e exemplifica: "os créditos trabalhistas ou de acidentes do trabalho relativos a serviços prestados após aquela data, os créditos tributários oriundos de fatos geradores posteriores àquela data e assim por diante. Logo, existem créditos trabalhistas extraconcursais, créditos tributários extraconcursais etc"[5].

O inciso I do parágrafo único do art. 186 também faz menção às importâncias passíveis de restituição. São aquelas previstas no art. 86 da Lei nº 11.101/2005, e que correspondem a mera devolução de valores (ou ressarcimento em dinheiro de coisa não mais existente no momento do pedido de restituição) que não são da massa, mas de terceiros.

O direito de restituição em dinheiro pode vir previsto em outras normas que não a Lei nº 11.101/2005, como é o caso das contribuições previdenciárias descontadas dos empregados, nos termos do art. 51, parágrafo único, da Lei nº 8.212/91[6] . O fundamento reside no fato de que os valores das contribuições já pertencem à União (e não apenas lhe são devidos) desde o momento em que são descontados dos trabalhadores, mesmo que não tenham sido recolhidos. A Lei nº 11.101/2005, embora não faça menção às contribuições

previdenciárias descontadas dos empregados como quantias passíveis de restituição, em nada prejudicou ou revogou a norma da Lei nº 8.212/91, já que lei geral não derroga lei especial (lex posterior generalis non derogat specialis).

O inciso II do parágrafo único do art. 186, embora, em princípio, trate de matéria estranha ao direito tributário, veio compatibilizar a legislação complementar com o disposto no art. 83, inc. I, da Lei nº 11.101/2005, que assegurou preferência absoluta aos créditos derivados das relações de trabalho, na ordem do pagamento, limitando essa preferência ao valor máximo de 150 (cento e cinqüenta) salários mínimos por credor – os acidentários são ilimitados, conforme redação final do inciso. O saldo remanescente superior a esse valor não detém a proteção legal, deixando de ostentar natureza alimentar, equiparando-se aos créditos quirografários, nos termos do art. 83, inc. VI, "c, da Lei nº 11.101/2005[7] .

Por fim, o inciso III do parágrafo único do art. 186 diz respeito à multa fiscal que, nos termos da Lei nº 11.101/2005, na ordem de preferências, tem primazia apenas sobre os créditos subordinados (art. 83, inc. VIII, da Lei nº 11.101/2005), como é o caso dos créditos dos sócios e dos administradores sem vínculo empregatício; no regime do Decreto-Lei nº 7.661/45 vigora o entendimento jurisprudencial de que a multa tributária é inexigível (consoante as Súmulas nº 192 e 565 do STF).

JULGADOS

Súmula nº 192 do STF: "Não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa".

Súmula nº 417 do STF: "Pode ser objeto de restituição, na falência, dinheiro em poder do falido, recebido em nome de outrem, ou do qual, por lei ou contrato, não tivesse ele a disponibilidade".

Súmula nº 565 do STF: "A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência".

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PREFERÊNCIA A CRÉDITO COM GARANTIA REAL. EXECUÇÃO FISCAL AJUIZADA NA VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR 118/05. AGRAVO NÃO PROVIDO.
1. „O crédito tributário somente é preterido em sua satisfação por créditos decorrentes da legislação trabalhista e por créditos decorrentes de acidente de trabalho e, na falência, pelas importâncias restituíveis, pelo créditos com garantia real e créditos extraconcursais" (REsp 1.360.786/MG, Rel. DIVA MALERBI, Desembargadora Federal Convocada, Segunda Turma, DJe 27/2/13).
2. Proposta a execução fiscal na vigência da Lei Complementar 118/05, que deu nova re-

dação ao art. 186 do CTN, incabível é a pretensão da Fazenda Nacional de que o crédito tributário tenha, na falência, preferência em relação àquele com garantia real.
3. Agravo regimental não provido.
(AgRg no REsp 1351884/MG, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/05/2013, DJe 11/06/2013).

PROCESSUAL CIVIL. FGTS. EXECUÇÃO FISCAL. CONCURSO DE CREDORES. PREFERÊNCIA DO FGTS EM FACE DOS CRÉDITOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA.
1. Os créditos do FGTS desfrutam das mesmas prerrogativas gozadas pelos créditos trabalhistas (art. 2º, § 3º, da lei 8.844/94).
2. Recurso especial desprovido.
(REsp 720.084/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/08/2007, DJ 17/09/2007, p. 213).

PROCESSO CIVIL - CONCURSO DE CREDORES - CRÉDITO FISCAL E HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - ARTS. 186 DO CTN E 24 DA LEI N. 8.906/94.
1. O crédito decorrente dos honorários advocatícios, conquanto de natureza alimentar, não se equipara aos créditos trabalhistas, razão por que não há como prevalecer sobre o crédito fiscal a que faz jus a Fazenda Pública.
2. Recurso especial conhecido, mas não provido.
(REsp 1068838/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Rel. p/ Acórdão Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/11/2009, DJe 04/02/2010).

PROCESSUAL CIVIL. FALÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DESCONTADA DOS EMPREGADOS E NÃO REPASSADA À SEGURIDADE SOCIAL. AÇÃO DE RESTITUIÇÃO MOVIDA PELO INSS. CONCURSO DE CREDORES. PREFERÊNCIA. SÚMULA 417 DO STF.
1. „Pode ser objeto de restituição, na falência, dinheiro em poder do falido, recebido em nome de outrem, ou do qual, por lei ou contrato, não tivesse ele a disponibilidade.“ (Súmula 417 do STF)
2. As contribuições previdenciárias descontadas pela massa falida, dos salários dos empregados, e não repassadas aos cofres previdenciários, devem ser restituídas antes do pagamento de qualquer crédito, ainda que trabalhista, porque se trata de bens que não integram o patrimônio do falido. Incidência da Súmula nº 417 do STF. (Precedentes: REsp 780.971/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/06/2007, DJ 21/06/2007 ; REsp 769.174/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/2005, DJ 06/03/2006 ; REsp 686.122/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/11/2005, DJ 28/11/2005 ; REsp 511356/RS, Relator Ministro FRANCIULLI NETTO, Segunda Turma, DJ de 04.04.2005; REsp 631529/RS, Relator Ministro CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJ de 30.08.2004; REsp 557373/RS, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, Primeira Turma, DJ de 28.04.2004; RESP 284276/PR, Primeira Turma, Relator Ministro GARCIA VIEIRA, DJ de 11.06.2001) .

3. É que o caput do art. 51 da Lei 8.212/91 explicita o privilégio dos créditos do INSS, os quais equipara aos créditos da União, deixando claro que os valores descontados dos empregados pertencem à autarquia previdenciária, a qual poderá reivindicá-los, litteris: „Art. 51. O crédito relativo a contribuições, cotas e respectivos adicionais ou acréscimos de qualquer natureza arrecadados pelos órgãos competentes, bem como a atualização monetária e os juros de mora, estão sujeitos, nos processos de falência, concordata ou concurso de credores, às disposições atinentes aos créditos da União, aos quais são equiparados. Parágrafo único. O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS reivindicará os valores descontados pela empresa de seus empregados e ainda não recolhidos.“
4. A Lei de Falências vigente à época dos fatos (Decreto-lei 7.661/45), a seu turno, autoriza a restituição de coisa arrecadada, verbis: „Art 76. Pode ser pedida a restituição de coisa a arrecadada em poder do falido quando seja devida em virtude de direito real ou de contrato.“
5. Recurso especial provido.
(REsp 1183383/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/10/2010, DJe 18/10/2010).

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. EXECUÇÃO FISCAL.MULTA ADMINISTRATIVA. MASSA FALIDA. REGIME DO DECRETO-LEI 7.661/45. INEXIGIBILIDADE.
1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC.
2. O art. 23, parágrafo único, III, do Decreto-Lei 7.661/45 (vigente quando apresentados os embargos à execução fiscal), impossibilitava a cobrança de „penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas“, em face da massa falida. Conforme entendimento pacífico da Primeira Seção/STJ, essa regra é aplicável em sede de execução fiscal (REsp 825.634/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 25.6.2009). Cumpre ressaltar que, nos termos da Súmula 192/STF, „não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa“.
3. Destarte, „a multa aplicada em decorrência de infração às normas da CLT possui natureza administrativa e, por isso, não pode ser cobrada da massa falida, conforme disposição expressa do art. 23, III do DL 7.661/45 - aplicável ao processo em questão - e entendimento sedimentado na Súmula 192/STF“ (AgRg no REsp 1.046.477/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 9.10.2008; AgRg no Ag 1.275.808/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe de 14.5.2010).
4. Recurso especial não provido.
(REsp 1269087/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/10/2011, DJe 27/10/2011).

---

1 § 4º - Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional.

2 “Art. 192. Esta Lei não se aplica aos processos de falência ou de concordata ajuizados anteriormente ao início de sua vigência, que serão concluídos nos termos do Decreto-Lei no 7.661, de 21 de junho de 1945”.

3 “Art. 84. Serão considerados créditos extraconcursais e serão pagos com precedência sobre os mencionados no art. 83 desta Lei, na ordem a seguir, os relativos a:

(...)

V – obrigações resultantes de atos jurídicos válidos praticados durante a recuperação judicial, nos termos do art. 67 desta Lei, ou após a decretação da falência, e tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação da falência, respeitada a ordem estabelecida no art. 83 desta Lei”.

4 “Art. 67. Os créditos decorrentes de obrigações contraídas pelo devedor durante a recuperação judicial, inclusive aqueles relativos a despesas com fornecedores de bens ou serviços e contratos de mútuo, serão considerados extraconcursais, em caso de decretação de falência, respeitada, no que couber, a ordem estabelecida no art. 83 desta Lei”.

5 Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 900.

6 “Art. 51. O crédito relativo a contribuições, cotas e respectivos adicionais ou acréscimos de qualquer natureza arrecadados pelos órgãos competentes, bem como a atualização monetária e os juros de mora, estão sujeitos, nos processos de falência, concordata ou concurso de credores, às disposições atinentes aos créditos da União, aos quais são equiparados.

Parágrafo único. O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS reivindicará os valores descontados pela empresa de seus empregados e ainda não recolhidos”.

7 “Art. 83. A classificação dos créditos na falência obedece à seguinte ordem:

(...)

VI – créditos quirografários, a saber:

(...)

c) os saldos dos créditos derivados da legislação do trabalho que excederem o limite estabelecido no inciso I do caput deste artigo”.

Art. 187. A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento.

Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I - União;

II - Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pro rata;

III - Municípios, conjuntamente e pro rata.

AUTOR
Luís Guilherme da Silva Cardoso

COMENTÁRIOS

Dispositivo semelhante encontra-se no art. 29 da Lei nº 6.830/80[1] , que inclui as autarquias federais, estaduais e municipais, no concurso de preferência. Da mesma forma, o art. 51 da Lei nº 8.212/91 determina a equiparação dos créditos do INSS com os da União.

Estabelece o art. 187 do CTN que o crédito tributário não se sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento.

Já dissemos (art. 186, supra) que o crédito tributário e não-tributário inscrito em dívida ativa se submete sim a um concurso de preferência de credores. É da natureza dos privilégios e das preferências instituídas pelo CTN esse concurso. Não fosse assim, não haveria a previsão legal concernente aos privilégios e garantias outorgados ao crédito tributário, os quais existem exatamente para aumentar as chances de a Fazenda Pública, em sede concursal, ver o seu crédito satisfeito.

O verdadeiro intento do art. 187 do CTN é o de afastar a Fazenda Pública do Juízo Universal, no sentido de evitar que as execuções de seus créditos sejam submetidas ao juízo falimentar, seja por meio de habilitação seja com a remessa dos executivos fiscais. Isso porque, em sede de processo falimentar, instaurado o procedimento concursal, regra geral, os credores se quedam impossibilitados de iniciar ou prosseguir a execução singular.
A cobrança do crédito tributário e não-tributário inscrito em dívida ativa, como se sabe, se dá por via autônoma, via de regra com o processamento das ações em varas especializadas da Fazenda Pública ou de Execuções Fiscais. E, a execução prossegue normalmente, ainda que instaurado o procedimento concursal.

Contudo, como existem créditos que se sobrepõem aos tributários, há a necessidade de se estabelecer um procedimento para que o pagamento dos credores se dê na ordem de preferência estabelecida pela lei. Esse procedimento encontra-se muito bem exposto no Verbete nº 44 do extinto Tribunal Federal de Recursos – TFR[2].

Assim, caso a reunião patrimonial no juízo universal se tenha dado antes da efetivação da penhora na execução fiscal, a Fazenda vai garantir-se através da penhora no rosto dos autos, cabendo ao administrador judicial proceder na forma da legislação falimentar, reservando, se existente, saldo suficiente para arcar com as dívidas fiscais, após o pagamento dos credores preferenciais. Entretanto, caso a penhora se tenha efetivado antes da aventada reunião, a Fazenda prosseguirá na execução fiscal, alienando o bem e entregando ao juízo da falência o produto da arrecadação, para ser rateado entre os credores. O juízo universal administra as preferências, tão-somente, já que o mérito das execuções fiscais (e mesmo

das trabalhistas) permanece nos juízos originais, com competência funcional para tanto.

Como a Fazenda Pública dispõe de um meio próprio para a cobrança de seus créditos, qual seja, a execução fiscal, a jurisprudência majoritária fixou o entendimento de que lhe falece interesse para requerer a falência do contribuinte, argumento que reforça o disposto no art. 187, já que o crédito tributário não está sujeito ao processo falimentar.

O parágrafo único do art. 187 do CTN dispõe acerca do concurso de preferência entre as pessoas de direito público, isso porque, instaurado o procedimento concursal, é possível que concorram pelo pagamento créditos tributários de titularidade de entes públicos distintos. Assim, estabelece-se que o crédito da União e o de suas autarquias têm preferência sobre os dos Estados e do Distrito Federal e o de suas autarquias, ou sobre os dos Municípios e suas autarquias; os dos Estados e do Distrito Federal, e de suas autarquias, são pagos conjuntamente e pro rata, no que sobejar o crédito da Fazenda Nacional; e, finalmente, vêm os créditos dos Municípios e de suas autarquias, que também são pagos conjuntamente e pro rata.

O Supremo Tribunal Federal – STF consagrou o entendimento segundo o qual essa distribuição de preferência não fere o princípio federativo, em respeito à teoria do maior número de jurisdicionados, editando a Súmula nº 563. Pode-se concluir, então, que o legislador infraconstitucional outra coisa não fez senão dispor sobre conflitos de competência entre União, Estados e Municípios, matéria reservada a lei complementar, a teor do art. 146 da CF.

Mauro Luís Rocha Lopes sintetiza as seguintes considerações sobre os arts. 187 do CTN e 29 da LEF:

> a) Entre a União Federal e entidade autárquica federal não há rateio, pois a expressão pro rata só é utilizada pelo legislador nos incisos II e III, atinentes aos créditos estaduais e municipais. Assim, satisfaz-se, primeiramente, o crédito da União, e, em seguida, o de sua autarquia;
> b) também nas esferas estadual e municipal a precedência é sempre do crédito do ente político diante do autárquico (REsp. nº 272374, Rel. Min. Franciulli Netto), incidindo o rateio apenas quando concorram créditos de entes da mesma classe (Estado A x Estado B; Autarquia municipal W x Autarquia municipal Y etc.);
> c) quando a LEF faz menção aos créditos dos Territórios, está, na verdade, aludindo aos créditos da União, originários dos Territórios, colocando-os ao lado dos créditos estaduais, na ordem de preferência examinada;
> d) embora os créditos do Distrito Federal coloquem-se em posição equivalente aos dos Estados, quando foram derivados do exercício de competência municipal, devem situar-se no plano inferior, como se créditos municipais fossem;
> e) a instauração de concurso de preferências entre dois ou mais créditos fazendários depende de estarem eles submetidos a execução fiscal, garantidos por

penhoras sobre o bem, pois o art. 612 do CPC, subsidiariamente aplicável à espécie, assevera que o credor adquire o direito de preferência pela penhora. Não pode, portanto, uma entidade fazendária, ainda que detentora de crédito em posição de superioridade na ordem legal de preferência pretender fazer valer sua prioridade em executivo fiscal alheio, sem que tenha proposto a sua própria execução fiscal e penhorado o mesmo bem que garante o crédito inferiorizado;
f) o concurso entre as Fazendas penhorantes resolve-se pela ordem do parágrafo único do art. 29 da LEF, pouco importando aferir quem promoveu a primeira penhora;
g) embora não haja prazo determinado para a instauração do concurso em tela, não pode o mesmo prosperar, ainda que suscitado por entidade detentora de crédito prioritário, quando o pagamento já tenha sido realizado à outra;
h) o bem penhorado sucessivamente deverá ficar sob a administração do juízo que efetivou a penhora inicial, podendo transferi-la ao primeiro que estiver em condições de realizar o leilão, perante o qual serão apresentados os protestos por preferência; e i) "O protesto pela preferência de crédito, apresentado por ente federal em execução que tramita na Justiça Estadual, não desloca a competência para a Justiça Federal" (Súmula nº 270 do STJ) 3 .

JULGADOS

Súmula nº 563 do STF: "O concurso de preferência a que se refere o parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional é compatível com o disposto no art. 9º, I, da Constituição Federal".

Súmula nº 497 do STJ: "Os créditos das autarquias federais preferem aos créditos da Fazenda estadual desde que coexistam penhoras sobre o mesmo bem".

PROCESSUAL - EXECUÇÃO FISCAL - MASSA FALIDA - BENS PENHORADOS - DINHEIRO OBTIDO COM A ARREMATAÇÃO - ENTREGA AO JUÍZO UNIVERSAL - CREDORES PRIVILEGIADOS.
I - A decretação da falência não paralisa o processo de execução fiscal, nem desconstitui a penhora. A execução continuará a se desenvolver, até à alienação dos bens penhorados.
II - Os créditos fiscais não estão sujeitos a habilitação no juízo falimentar, mas não se livram de classificação, para disputa de preferência com créditos trabalhistas (Dl. 7.661/45, Art. 126)
III - Na execução fiscal contra falido, o dinheiro resultante da alienação de bens penhorados deve ser entregue ao juízo da falência, para que se incorpore ao monte e seja distribuído, observadas as preferências e as forças da massa.
(REsp 188148/RS, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, CORTE ESPECIAL, julgado em 19/12/2001, DJ 27/05/2002, p. 121).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. EXISTÊNCIA DE PENHORAS SOBRE O MESMO BEM. DIREITO DE PREFERÊNCIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO ESTADUAL E CRÉDITO DE AUTARQUIA FEDERAL. ARTS. 187 DO CTN E 29, I, DA LEI 6.830/80. PREFERÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO FEDERAL.
1. O crédito tributário de autarquia federal goza do direito de preferência em relação àquele de que seja titular a Fazenda Estadual, desde que coexistentes execuções e penhoras. (Precedentes: REsp 131.564/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/09/2004, DJ 25/10/2004 ; EREsp 167.381/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/05/2002, DJ 16/09/2002 ; EDcl no REsp 167.381/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/09/1998, DJ 26/10/1998 ; REsp 8.338/SP, Rel. MIN. PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/09/1993, DJ 08/11/1993)
2. A instauração do concurso de credores pressupõe pluralidade de penhoras sobre o mesmo bem, por isso que apenas se discute a preferência quando há execução fiscal e recaia a penhora sobre o bem excutido em outra demanda executiva. (Precedentes: REsp 1175518/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/02/2010, DJe 02/03/2010; REsp 1122484/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/12/2009, DJe 18/12/2009; REsp 1079275/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/09/2009, DJe 08/10/2009; REsp 922.497/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/09/2007, DJ 24/09/2007)
3. In casu, resta observada a referida condição à análise do concurso de preferência, porquanto incontroversa a existência de penhora sobre o mesmo bem tanto pela Fazenda Estadual como pela autarquia previdenciária.
4. O art. 187 do CTN dispõe que, verbis: „Art. 187. A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem: I - União; II - Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pró rata; III - Municípios, conjuntamente e pró rata."
5. O art. 29, da Lei 6.830/80, a seu turno, estabelece que: „Art. 29 - A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento Parágrafo Único - O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem: I - União e suas autarquias; II - Estados, Distrito Federal e Territórios e suas autarquias, conjuntamente e pro rata; III - Municípios e suas autarquias, conjuntamente e pro rata."
6. Deveras, verificada a pluralidade de penhoras sobre o mesmo bem em executivos fiscais ajuizados por diferentes entidades garantidas com o privilégio do concurso de preferência, consagra-se a prelação ao pagamento dos créditos tributários da União e suas autarquias em detrimento dos créditos fiscais dos Estados, e destes em relação aos dos

Municípios, consoante a dicção do art. 187, § único c/c art. 29, da Lei 6.830/80.
7. O Pretório Excelso, não obstante a título de obiter dictum, proclamou, em face do advento da Constituição Federal de 1988, a subsistência da Súmula 563 do STF: „O concurso de preferência a que se refere o parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional é compatível com o disposto no art. 9º, I, da Constituição Federal", em aresto assim ementado: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA. CONCURSO DE PREFERÊNCIA. ARTIGO 187 CTN. 1. O Tribunal a quo não se manifestou explicitamente sobre o tema constitucional tido por violado. Incidência das Súmulas ns. 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal. 2. Controvérsia decidida à luz de legislação infraconstitucional. Ofensa indireta à Constituição do Brasil. 3. A vedação estabelecida pelo artigo 19, III, da Constituição (correspondente àquele do artigo 9º, I, da EC n. 1/69) não atinge as preferências estabelecidas por lei em favor da União. Agravo regimental a que se nega provimento. (AI 608769 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 18/12/2006, DJ 23-02-2007)
8. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.
(REsp 957836/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/10/2010, DJe 26/10/2010).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONCURSO DE CREDORES. PREFERÊNCIA. ARREMATAÇÃO.
1. A Primeira Seção do STJ consolidou o entendimento de que, verificada a pluralidade de penhoras sobre o mesmo bem em executivos fiscais ajuizados por diferentes entidades garantidas com o privilégio do concurso de preferência, consagra-se a prelação ao pagamento dos créditos tributários da União e suas autarquias em detrimento dos créditos fiscais dos Estados, e destes em relação aos dos Municípios, consoante a dicção do art. 187, parágrafo único, c/c o art. 29 da Lei 6.830/80.
2. Se, todavia, a execução aparelhada pelo município alcançar a fase de arrematação, tal qual é a hipótese, antes daquela ajuizada pelo Estado, este deve protestar nos respectivos autos pela preferência de seu crédito, sob pena de perdê-lo.
3. Agravo Regimental não provido.
(AgRg no REsp 1341707/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/04/2013, DJe 10/05/2013).

RECURSO ESPECIAL. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. TRANSFERÊNCIA DE VALORES LEVANTADOS EM CUMPRIMENTO DE PLANO HOMOLOGADO. GARANTIA DE JUÍZO DE EXECUÇÃO FISCAL EM TRÂMITE SIMULTÂNEO. INVIABILIZAÇÃO DO PLANO DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL.
1. As execuções fiscais ajuizadas em face da empresa em recuperação judicial não se suspenderão em virtude do deferimento do processamento da recuperação judicial ou da homologação do plano aprovado, ou seja, a concessão da recuperação judicial para a

empresa em crise econômico-financeira não tem qualquer influência na cobrança judicial dos tributos por ela devidos.
2. Embora a execução fiscal, em si, não se suspenda, são vedados atos judiciais que inviabilizem a recuperação judicial, ainda que indiretamente resulte em efetiva suspensão do procedimento executivo fiscal por ausência de garantia de juízo.
3. Recurso especial não provido.
(REsp 1166600/RJ, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 12/12/2012).

AGRAVO REGIMENTAL. CONFLITO NEGATIVO DE COMPETÊNCIA. EXECUÇÃO NO ÂMBITO TRABALHISTA. NATUREZA FISCAL. DEFERIMENTO DA RECUPERAÇÃO JUDICIAL. ART. 6º, § 7º, DA LEI Nº 11.101/05, COM A RESSALVA NELE PREVISTA. PRÁTICA DE ATOS QUE COMPROMETAM O PATRIMÔNIO DO DEVEDOR OU EXCLUAM PARTE DELE DO PROCESSO DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 97 DA CF E DE DESRESPEITO À SÚMULA VINCULANTE N. 10/STF.
1. „Apesar de a execução fiscal não se suspender em face do deferimento do pedido de recuperação judicial (art. 6º, §7º, da LF n. 11.101/05, art. 187 do CTN e art. 29 da LF n. 6.830/80), submetem-se ao crivo do juízo universal os atos de alienação voltados contra o patrimônio social das sociedades empresárias em recuperação, em homenagem ao princípio da preservação da empresa." (CC 114987/SP, Rel. Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 14/03/2011, DJe 23/03/2011).
2. Inexistência de violação do art. 97 da CF e de desrespeito à Súmula Vinculante n. 10/STF, pois a decisão agravada apenas realizou uma interpretação sistemática dos dispositivos legais aplicáveis ao caso concreto.
3. Agravo regimental não provido.
(AgRg no CC 123.228/SP, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 26/06/2013, DJe 01/07/2013).

---

1 "Art. 29 - A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento

Parágrafo Único - O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:
I - União e suas autarquias;
II - Estados, Distrito Federal e Territórios e suas autarquias, conjuntamente e pro rata;
III - Municípios e suas autarquias, conjuntamente e pro rata".

2 Súmula nº 44 do extinto TFR: "Ajuizada a execução fiscal anteriormente à falência, com penhora realizada antes desta, não ficam os bens penhorados sujeitos a arrecadação no Juízo falimentar; proposta a execução fiscal contra a massa falida, a penhora far-se-á no rosto dos autos do processo da quebra, citando-se o síndico".

3 Processo judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias. 7 ed. Niterói: Impetus, 2012, p.194-195.

Art. 188. São extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência.
§ 1º. Contestado o crédito tributário, o juiz remeterá as partes ao processo competente, mandando reservar bens suficientes à extinção total do crédito e seus acrescidos, se a massa não puder efetuar a garantia da instância por outra forma, ouvido, quanto à natureza e valor dos bens reservados, o representante da Fazenda Pública interessada.
§ 2º. O disposto neste artigo aplica-se aos processos de concordata.

AUTOR
Luís Guilherme da Silva Cardoso

COMENTÁRIOS

O presente art. 188 do CTN aplica-se aos créditos tributários e aos não-tributários inscritos em dívida ativa, a teor do disposto no art. 4º, § 4º, da Lei nº 6.830/80[1].

Já dissemos (art. 186, supra) que os créditos cujos fatos geradores sejam posteriores à decretação da falência (art. 84, inc. V, da Lei nº 11.101/2005) ou da recuperação judicial (art. 67 da Lei nº 11.101/2005) são também extraconcursais, e deverão concorrer com os demais créditos extraconcursais. É exatamente o que preceitua esse artigo.

Conforme leciona Mauro Luís Rocha Lopes: "Note-se que os créditos da Fazenda Pública que venham a se enquadrar como encargos da massa (ou créditos extraconcursais) são prioritários em relação a todos os demais que não o sejam, inclusive trabalhistas. No entanto, submetem-se à classificação do art. 84 da Lei de Falências (Lei nº 11.101/2005), que os aloca em posição subalterna, dentre os demais créditos extraconcursais"[2].

Em outras palavras, havendo créditos tributários e não-tributários inscritos em dívida ativa cujos fatos geradores sejam posteriores à decretação da falência ou da recuperação judicial, compete ao administrador judicial a elaboração de 2 (dois) concursos de preferência, um para os créditos tidos como encargos da falência (fatos geradores anteriores) e outro para os créditos extraconcursais (fatos geradores posteriores), de sorte que apenas os

créditos trabalhistas e com as garantias reais, no limite do bem gravado, posteriores à decretação da falência ou recuperação judicial, terão preferência sobre os extraconcursais da Fazenda Pública.

Cabe salientar que a multa e os juros de mora decorrentes de fatos geradores praticados posteriormente à decretação da falência (créditos extraconcursais) são devidos, sem qualquer limitação, já que resultam de atos da própria massa falida. Significa dizer, se a massa falida dá continuidade às atividades do falido, deve recolher seus impostos como qualquer outra empresa em funcionamento, não podendo ser beneficiada, sob pena de violação o princípio da livre concorrência, expressamente contemplado no art. 170, inc. IV, da CF.

Por fim, os §§ 1º e 2º do art. 188 do CTN preceituam que, contestado o crédito tributário extraconcursal pela massa falida ou pelo concordatário, o juiz mandará reservar bens suficientes à extinção total do crédito, se a massa não puder efetuar a garantia da instância por outra forma, remetendo às partes às vias regulares de direito, que podem ser os embargos a eventual execução fiscal, ação declaratória, anulatória, ou outro meio jurídico pertinente.

JULGADOS

TRIBUTÁRIO. EMPRESA EM PROCESSO DE FALÊNCIA AUTORIZADA A CONTINUAR SUAS ATIVIDADES. CRÉDITOS DE IPI. DÉBITOS FISCAIS VINCENDOS. ENCARGOS DA MASSA FALIDA. COMPENSAÇÃO PRIORITÁRIA. POSSIBILIDADE.
1. A Corte de origem não emitiu juízo de valor sobre a tese lançada com apoio no art. 186 do Código Tributário Nacional-CTN, não sucedendo, outrossim, a apresentação de embargos de declaração com esse propósito, o que caracteriza a falta de prequestionamento e impede o acesso da matéria à instância especial. Incidência da Súmula 211/STJ.
2. A discussão travada nos autos consiste em saber se deve ser concedida a segurança postulada por empresa falida que, autorizada a prosseguir desempenhando suas atividades (art. 74 do DL nº 7.661/45), impetrou writ com o escopo de assegurar seu direito de compensar créditos de IPI com débitos fiscais vincendos, surgidos após a decretação da quebra.
3. Conforme o art. 188 do CTN – com a redação original, anterior à modificação operada pela LC nº 118/05 e vigente à época em que a controvérsia instaurou-se – e o art. 124 do DL nº 7.661/45 (antiga Lei de Falências), os débitos fiscais relacionados a fatos geradores ocorridos após a decretação da quebra da empresa devem ser quitados com absoluta preferência.
4. Partindo-se da premissa de que os encargos da massa falida devem ser pagos prioritariamente e sabendo-se que os tributos enquadram-se expressamente nesse conceito legal, deve ser acolhida a pretensão da parte adversa, garantindo-se, ainda, a concretização do escopo da continuidade dos negócios após a bancarrota.
5. O provimento jurisdicional restringe-se aos critérios de compensação, impedindo que a

autoridade fiscal objete a compensação dos créditos do IPI com débitos fiscais vincendos do período pós quebra, ressalvando-se que a apuração dos montantes deve ser efetuada na via administrativa própria.
6. Recurso especial conhecido em parte e não provido.
(REsp 786.660/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2009, DJe 15/10/2009).

TRIBUTÁRIO. MASSA FALIDA. CONTINUIDADE DAS ATIVIDADES DA EMPRESA. FATO GERADOR APÓS A DECRETAÇÃO DA FALÊNCIA. CRÉDITOS EXTRACONCURSAIS. MULTA. JUROS. TAXA SELIC. APLICABILIDADE. O tratamento especial dispensado às dívidas anteriores à quebra, com a isenção de juros e multa moratória, não se aplica as dívidas tributárias contraídas durante a continuação dos negócios pela massa falida, após a quebra. Precedentes. (TRF4, APELREEX 5000911-89.2012.404.7005, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Joel Ilan Paciornik, juntado aos autos em 12/06/2014).

TRIBUTÁRIO. CERCEAMENTO DE DEFESA. PRESCRIÇÃO. PARCELAMENTO. INTERRUPÇÃO DO PRAZO. MASSA FALIDA. CONTINUIDADE DAS ATIVIDADES DA EMPRESA. FATO GERADOR APÓS A DECRETAÇÃO DA FALÊNCIA. CRÉDITOS EXTRACONCURSAIS. MULTA. JUROS. TAXA SELIC. APLICABILIDADE.
1. Sendo o juiz o destinatário final da prova, cabe a ele, em sintonia com o sistema de persuasão racional adotado pelo CPC, dirigir a instrução probatória e determinar a produção das provas que considerar necessárias à formação do seu convencimento. Não há ilegalidade nem cerceamento de defesa na hipótese em que o juiz, verificando insuficientemente instruído o processo, determina a produção de nova prova testemunhal. Da mesma forma, também mostra-se adequada a conduta do julgador em dispensar a produção de novas provas quando entender estar os autos suficientemente instruídos.
2. O Fisco possui prazo de cinco anos para a cobrança do crédito, nos termos do artigo 174 do CTN.
3. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social -GFIP, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado.
4. A concessão do parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do inc. VI do art. 151 do CTN, e produz, de imediato, efeitos jurídicos incompatíveis com a paralela execução do crédito parcelado.
5. O tratamento especial dispensado às dívidas anteriores à quebra, com a isenção de juros e multa moratória, não pode ser estendido àquelas contraídas durante a continuação dos negócios pela massa falida.
6. Se massa falida dá continuidade às atividades do falido, deve recolher seus impostos como qualquer outra empresa em funcionamento, não podendo ser beneficiada, sob pena de violação o princípio da livre concorrência, expressamente contemplado pelo art. 170,

IV, da Constituição Federal.
7. Os débitos fiscais relacionados a fatos geradores ocorridos após a decretação da quebra da empresa devem ser quitados com absoluta preferência, pois se encontram intimamente ligados às atividades desempenhadas pela própria massa falida. (TRF4, APELREEX 5004584-27.2011.404.7005, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Jorge Antonio Maurique, juntado aos autos em 02/05/2014).

---

1 "§ 4º - Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional".

2 Processo judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias. 7 ed. Niterói: Impetus, 2012, p. 190.

Art. 189. São pagos preferencialmente a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento, ou a outros encargos do monte, os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo do de cujus ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento.
Parágrafo único. Contestado o crédito tributário, proceder-se-á na forma do disposto no § 1º do artigo anterior.

Art. 190. São pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação.

AUTOR
Luís Guilherme da Silva Cardoso

COMENTÁRIOS

Aplicam-se os arts. 189 e 190 do CTN aos créditos tributários e aos não-tributários inscritos em dívida ativa, a teor do disposto no art. 4º, § 4º, da Lei nº 6.830/80[1].
Referidos artigos tratam de conteúdos muito próximos. Eles asseguram a preferência dos créditos tributários, vencidos ou vincendos, a cargo do de cujus ou de seu espólio, ou a cargo das pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, sobre quaisquer outros habilitados em tais procedimentos.

Conforme leciona Hugo de Brito Machado:

> A preferência geral e absoluta do crédito tributário prevalece também nos processos de inventário e arrolamento, nos quais sua contestação igualmente depende de garantia de instância, tal como nos casos de falência e de concordata (CTN, art. 189 e seu parágrafo único).
> O inventariante tem a obrigação de declarar todas as dívidas do autor da herança e de seu espólio. Além disso, o Juiz do inventário ou arrolamento oficia às repartições fiscais indagando a respeito dos créditos tributários, para assegurar a preferência destes. O inventariante é pessoalmente responsável pelos tributos devidos pelo espólio, isto é, gerados depois da abertura da sucessão.
> Também nas liquidações judiciais ou voluntárias das pessoas jurídicas de direito privado os créditos tributários gozam de preferência absoluta[2].

Entendemos que, na ausência de disposição expressa, aplica-se, por analogia, ao art. 190, o parágrafo único do art. 189, pela máxima ubi eadem ratio ibi idem jus ubi.

---

1 "§ 4º - Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional".
2 Curso de direito tributário. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 246-247.

Art. 191. A extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos.

AUTOR
Luís Guilherme da Silva Cardoso

COMENTÁRIOS

O presente art. 191 do CTN aplica-se aos créditos tributários e aos não-tributários inscritos em dívida ativa, a teor do disposto no art. 4º, § 4º, da Lei nº 6.830/80[1].
Exige o artigo a prova de quitação de todos os tributos para que ocorra a extinção das obrigações do falido, o que se coaduna com o disposto no art. 158, incisos I e II, da Lei nº 11.101/2005[2].

A prova da quitação dos tributos deve ser feita por meio de certidão negativa, não se aceitando a prova da mera regularidade fiscal, com a apresentação de certidão positiva com efeito de negativa. Não é outra a visão de Luiz Henrique Teixeira da Silva, ao comentar os arts. 191 e 193 do CTN:

É que a regulamentação própria da matéria, no caso, o artigo 158, I e II, da Lei nº 11.101/2005

e nas hipóteses de partilha ou adjudicação de bens do espólio conforme artigos 1.026, 1.031 e 1.036, § 5º., do CPC, exigem a quitação dos tributos, não documento que emule meramente a quitação, como a certidão positiva com efeitos de negativa.

E entendemos serem exceções as regras acima enumeradas, justamente porque ambas as citações regulam a exigibilidade fiscal em face de processos de distribuição do patrimônio (entre credores e sucessores) decorrente da extinção de pessoas naturais (finalização do inventário ou arrolamento) ou jurídicas (extinção das obrigações do falido), de modo que seria um contrassenso admitir a certidão positiva com efeitos de negativa para, somente após, acaso verificada fraude, buscar uma das causas de corresponsabilização para efetivar a cobrança do crédito fiscal (ao nosso ver, artigos 131, II e 135, III, do CTN)[3].

JULGADOS

COMERCIAL. RECURSO ESPECIAL. CONCORDATA PREVENTIVA. QUITAÇÃO COM A FAZENDA PÚBLICA. MOMENTO ADEQUADO.
1. A inexistência de débito para com a Fazenda Pública não se faz necessária à concessão da concordata, mas é indispensável para o seu cumprimento (encerramento), conforme se extrai do art. 174, I, da Lei de Falências.
2. Recurso conhecido, mas desprovido.
(REsp 713.515/RS, Rel. Ministro FERNANDO GONÇALVES, QUARTA TURMA, julgado em 17/05/2005, DJ 06/06/2005, p. 344).

Falência. Extinção das obrigações. Legitimidade e interesse para recorrer. Prescrição. Precedentes da Corte.
1. Havendo manifestação de oposição, mesmo que não regularmente processada pelo Juiz, tem a parte legitimidade e interesse em recorrer quando a decisão causa-lhe prejuízo, como ocorre no presente feito, afastada pela decisão recorrida a aplicação do art. 191 do Código Tributário Nacional, mas deferida a extinção das obrigações da falida, embora ressalvando que as execuções fiscais correm em separado do processo falimentar.
2. A prescrição depende da sentença de encerramento da falência, como assentado em precedentes da Corte.
3. Recurso especial não conhecido.
(REsp 134.536/RS, Rel. Ministro CARLOS ALBERTO MENEZES DIREITO, TERCEIRA TURMA, julgado em 02/05/2000, DJ 26/06/2000, p. 154).

1 "§ 4º - Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional".

2 "Art. 158. Extingue as obrigações do falido:
I – o pagamento de todos os créditos;

II – o pagamento, depois de realizado todo o ativo, de mais de 50% (cinqüenta por cento) dos créditos quirografários, sendo facultado ao falido o depósito da quantia necessária para atingir essa porcentagem se para tanto não bastou a integral liquidação do ativo”.

3 Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal. Salvador: Editora Juspdivm, 2012, p. 124.

Art. 191-A. A concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei.

AUTOR

Luís Guilherme da Silva Cardoso

COMENTÁRIOS

O presente art. 191-A do CTN aplica-se aos créditos tributários e aos não-tributários inscritos em dívida ativa, a teor do disposto no art. 4º, § 4º, da Lei nº 6.830/80[1].

Exige o art. 191-A do CTN, para a concessão da recuperação judicial, certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa, uma vez que faz menção expressa aos artigos 151, 205 e 206 do CTN.

Algumas decisões judiciais, no entanto, vêm dispensando a apresentação dessas certidões, em equivocada interpretação do art. 52, inc. II, da Lei nº 11.101/2005[2]. É que, embora possa o Juiz, ao despachar o processamento da recuperação judicial, dispensar as certidões para a continuidade das atividades da empresa, não pode desconsiderar a regularidade fiscal para fins de decretar a recuperação, nos termos do art. 191-A do CTN e dos arts. 57 e 58 da Lei nº 11.101/2005[3].

Argumenta-se que o art. 57 da Lei nº 11.101/2005 e o art. 191-A do CTN devem ser interpretados à luz das novas direções traçadas pelo legislador, em especial no art. 47 da Lei nº 11.101/2005[4], que tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica. Daí que, enquanto não instituído o parcelamento específico para as empresas em recuperação judicial, nos termos do art. 155-A, § 3º, do CTN (supra), dispensadas estariam as certidões.

Ocorre que, nos termos do art. 206 do CTN (infra), o parcelamento é só uma das hipóte-

ses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário a ensejar a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa, outras existem elencadas no art. 151 do CTN (supra). Da mesma forma que, garantida a execução com bens suficientes, expedida será a CPEN. Ou seja, antes de se afastar a aplicação de um artigo de lei vigente, sem declará-lo inconstitucional, dever-se-ia analisá-lo à ótica das demais causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, em especial, sob a ótica da garantia integral dos executivos fiscais em cobrança.

Já se decidiu que os efeitos da recuperação judicial não alcançam a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, ficando restritos aos débitos perante credores privados, não se suspendendo o prosseguimento das execuções fiscais, a teor do disposto no art. 6º, § 7º, da Lei nº 11.101/2005[5] . E também já se decidiu que, embora não suspensas as execuções fiscais pela recuperação judicial, quaisquer atos de alienação patrimonial deverão ser analisados no juízo da recuperação, sob pena de inviabilizar o instituto.

Assim, mister que no plano de recuperação judicial se faça análise da reorganização, também, dos débitos tributários do recuperando, seja pela adesão aos parcelamentos especiais regularmente concedidos (enquanto não editado o parcelamento específico para a recuperação judicial), seja por meio de penhora de percentual de faturamento da empresa recuperanda, com o oferecimento de garantias suficientes para, inclusive, possibilitar a expedição de certidão positiva com efeito de negativa – CPEN.

Consoante leciona Luiz Henrique Teixeira da Silva, não se tem como objetivo da Lei nº 11.101/2005 a salvação a empresa a qualquer custo, mas sim a sua recuperação judicial, de sorte que nem os Juízes deveriam assumir essa sacrossanta missão. E conclui[6]:

> "Somente se habilitam à recuperação judicial as empresas que tenham potencial para se reerguer. Para tanto, quanto aos créditos fiscais, a lei determina expressamente que há necessidade de regularidade fiscal, obtida, quando menos, com o parcelamento. Não sendo possível, o sistema tem uma saída: a convolação em falência. Fora isso, só há entendimentos contrários ao texto expresso de lei (cf. artigos 57 da Lei no 11.101/005 e 155-A, §§ 3° e 4° , do CTN. Por oportuna, segue a lição de Fábio Ulhoa Coelho: Como é a sociedade brasileira como um todo que arca, em última instância, com os custos da recuperação das empresas, é necessário que o Judiciário seja criterioso ao definir quais merecem ser recuperadas. Não se pode erigir a recuperação das empresas em valor absoluto. Na maioria dos casos, se a crise não encontrou uma solução de mercado, o melhor a todos é a falência, com a realocação em outras atividades econômicas produtivas dos recursos materiais e humanos anteriormente empregados na da falida."

JULGADOS

PROCESSUAL CIVIL. CONFLITO POSITIVO DE COMPETÊNCIA. EMPRESA SUSCITANTE EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL. EXECUÇÃO FISCAL. PROSSEGUIMENTO. UTILIZAÇÃO DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA COMO SUCEDÂNEO RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO. PRECEDENTES.

1. A Lei 11.101, de 2005, regulou a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, dispondo, em seu art. 6º, caput, que "a decretação da falência ou deferimento do processamento da recuperação judicial suspende o curso da prescrição e de todas as ações e execuções em face do devedor, inclusive aquelas dos credores particulares do sócio solidário".
2. Por seu turno, o parágrafo 7º do referido dispositivo legal estabelece que a execução fiscal não se suspende em face do deferimento do pedido de recuperação judicial, visto que a competência para processamento e julgamento das execuções da Dívida Ativa da Fazenda Pública exclui a de qualquer outro juízo.
3. Tal dispositivo (art. 6º, § 7º) corrobora a previsão contida no art. 5º da própria Lei de Execução Fiscal que determina a competência para apreciar e julgar execuções fiscais, bem como no art. 29 da referida legislação e no art. 187 do Código Tributário Nacional, que estabelecem que a cobrança judicial da dívida da Fazenda Pública não se sujeita à habilitação em falência.
4. Assim, considerando que os efeitos da recuperação judicial não alcançam a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, ficando restritos aos débitos perante credores privados, não há que se suspender o prosseguimento da execução fiscal.
5. Por outro lado, como bem decidiu essa Colenda Primeira Seção, no julgamento do Agravo Regimental no Conflito de Competência n. 112.646/DF, da relatoria do Ministro Herman Benjamin, a suscitante "utiliza este incidente com a finalidade de obter a reforma da decisão emitida regularmente pelo Juízo da Execução Fiscal, bem como eficácia retroativa à decisão do Juízo da Recuperação Judicial", o que, à toda evidência, não é cabível em sede de conflito de competência.
6. Conflito de competência não conhecido.

(CC 116579/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/06/2011, DJe 02/08/2011).

CONFLITO DE COMPETÊNCIA. JUÍZO DA EXECUÇÃO FISCAL E JUÍZO DA VARA DE FALÊNCIAS E RECUPERAÇÕES JUDICIAIS. EMPRESA SUSCITANTE EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL. COMPETÊNCIA DO JUÍZO FALIMENTAR PARA TODOS OS ATOS QUE IMPLIQUEM RESTRIÇÃO PATRIMONIAL.

1. As execuções fiscais ajuizadas em face da empresa em recuperação judicial não se suspenderão em virtude do deferimento do processamento da recuperação judicial, ou seja, a concessão da recuperação judicial para a empresa em crise econômico-financeira não tem qualquer influência na cobrança judicial dos tributos por ela devidos.

2. Embora a execução fiscal, em si, não se suspenda, são vedados atos judiciais que reduzam o patrimônio da empresa em recuperação judicial, enquanto for mantida essa condição. Isso porque a interpretação literal do art. 6º, § 7º, da Lei 11.101/05 inibiria o cumprimento do plano de recuperação judicial previamente aprovado e homologado, tendo em vista o prosseguimento dos atos de constrição do patrimônio da empresa em dificuldades financeiras. Precedentes.
3. Conflito conhecido para declarar a competência do JUÍZO DA JUÍZO DA VARA DE FALÊNCIAS E RECUPERAÇÕES JUDICIAIS DO DISTRITO FEDERAL para todos os atos que impliquem em restrição patrimonial da empresa suscitante.
(CC 116213/DF, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 28/09/2011, DJe 05/10/2011).

DIREITO EMPRESARIAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. EXIGÊNCIA DE QUE A EMPRESA RECUPERANDA COMPROVE SUA REGULARIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 57 DA LEI N. 11.101/2005 (LRF) E ART. 191-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). INOPERÂNCIA DOS MENCIONADOS DISPOSITIVOS. INEXISTÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA A DISCIPLINAR O PARCELAMENTO DA DÍVIDA FISCAL E PREVIDENCIÁRIA DE EMPRESAS EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL.
1. O art. 47 serve como um norte a guiar a operacionalidade da recuperação judicial, sempre com vistas ao desígnio do instituto, que é "viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica".
2. O art. 57 da Lei n. 11.101/2005 e o art. 191-A do CTN devem ser interpretados à luz das novas diretrizes traçadas pelo legislador para as dívidas tributárias, com vistas, notadamente, à previsão legal de parcelamento do crédito tributário em benefício da empresa em recuperação, que é causa de suspensão da exigibilidade do tributo, nos termos do art. 151, inciso VI, do CTN.
3. O parcelamento tributário é direito da empresa em recuperação judicial que conduz a situação de regularidade fiscal, de modo que eventual descumprimento do que dispõe o art. 57 da LRF só pode ser atribuído, ao menos imediatamente e por ora, à ausência de legislação específica que discipline o parcelamento em sede de recuperação judicial, não constituindo ônus do contribuinte, enquanto se fizer inerte o legislador, a apresentação de certidões de regularidade fiscal para que lhe seja concedida a recuperação.
4. Recurso especial não provido.
(REsp 1187404/MT, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, CORTE ESPECIAL, julgado em 19/06/2013, DJe 21/08/2013).

---

1 "§ 4º - Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional"

[2] "Art. 52. Estando em termos a documentação exigida no art. 51 desta Lei, o juiz deferirá o processamento da recuperação judicial e, no mesmo ato:
(...)
II – determinará a dispensa da apresentação de certidões negativas para que o devedor exerça suas atividades, exceto para contratação com o Poder Público ou para recebimento de benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, observando o disposto no art. 69 desta Lei".
[3] "Art. 57. Após a juntada aos autos do plano aprovado pela assembléia-geral de credores ou decorrido o prazo previsto no art. 55 desta Lei sem objeção de credores, o devedor apresentará certidões negativas de débitos tributários nos termos dos arts. 151, 205, 206 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional".
"Art. 58. Cumpridas as exigências desta Lei, o juiz concederá a recuperação judicial do devedor cujo plano não tenha sofrido objeção de credor nos termos do art. 55 desta Lei ou tenha sido aprovado pela assembléia-geral de credores na forma do art. 45 desta Lei".
[4] "Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica".
[5] "Art. 6º A decretação da falência ou o deferimento do processamento da recuperação judicial suspende o curso da prescrição e de todas as ações e execuções em face do devedor, inclusive aquelas dos credores particulares do sócio solidário.
(...)
§ 7º As execuções de natureza fiscal não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, ressalvada a concessão de parcelamento nos termos do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária específica".
[6] Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal. Salvador: Editora Juspdivm, 2012, p. 113-114.

Art. 192. Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas.

AUTOR
Luís Guilherme da Silva Cardoso

COMENTÁRIOS

O presente art. 192 do CTN aplica-se aos créditos tributários e aos não-tributários inscritos em dívida ativa, a teor do disposto no art. 4º, § 4º, da Lei nº 6.830/80[1].

Exige o artigo a prova de quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio ou às suas rendas para que seja proferida sentença de julgamento de partilha ou adjudicação (arrolamento).

Entendemos que a expressão “ou às suas rendas” presente no final do art. 192 do CTN, conjugada com os arts. 1.026[2], 1.031[3] e 1.036, § 5º[4], do CPC, amplia a garantia para todos os tributos devidos pelo espólio à Fazenda Pública do Município, do Estado ou da União, não se limitando àquele relativo à transmissão da propriedade apenas.

As hipóteses de partilha ou adjudicação (arrolamento) exigem a quitação dos tributos, e não documento equivalente à quitação (v.g., as certidões positivas com efeito de negativa). Essa quitação deve ser comprovada por meio da certidão negativa, não se afirmando correta a mera juntada das guias de pagamento. Isso porque, a extinção do crédito tributário pode ter ocorrido por outras formas, como, por exemplo, a decadência ou a prescrição.

JULGADOS

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ARROLAMENTO SUMÁRIO. EXPEDIÇÃO DO FORMAL DE PARTILHA CONDICIONADA À VERIFICAÇÃO DA QUITAÇÃO INTEGRAL DOS TRIBUTOS PELA FAZENDA PÚBLICA. ARTS. 1.031 E 1.034 DO CPC. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. ART. 1.572 DO CÓDIGO CIVIL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.
1. Inexiste violação ao art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma suficiente sobre a questão posta nos autos, sendo certo que o magistrado não está obrigado a rebater um a um os argumentos trazidos pela parte se os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.
2. O requisito do prequestionamento é indispensável, por isso inviável a apreciação, em sede de recurso especial, de matéria sobre a qual não se pronunciou o Tribunal de origem, incidindo, por analogia, o óbice das Súmulas 282 e 356 do STF.
3. O arrolamento sumário, previsto no art. 1.031 do CPC, tem rito mais simplificado que o inventário e o arrolamento comum, este previsto no artigo 1.038, do mesmo diploma legal.
4. O pedido de partilha amigável será homologado de plano pelo juiz, mediante a prova da quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas (art. 1.031, caput, do CPC combinado com o art. 192 do CTN).
5. Antes do trânsito em julgado da sentença de homologação da partilha ou adjudicação proferida no procedimento de arrolamento sumário, inexiste intervenção da Fazenda Pública, a qual, contudo, condiciona a expedição dos respectivos formais, à luz do disposto no § 2º do artigo 1.031 do CPC. Precedentes.
6. Nessa linha, eventuais questões tributárias deverão ser resolvidas pela via adequada, ficando suspensa a expedição do formal de partilha e respectivos alvarás, ante a manifesta prejudicialidade do processo que discute a relação jurídico-tributária na esfera administra-

tiva (art. 1.034 do CPC) ou judicial.
7. No caso em julgamento, insurge-se a Fazenda Pública quanto ao valor do tributo recolhido a menor, razão pela qual requer a suspensão ou anulação do formal de partilha e dos alvarás expedidos, sendo certo que, sem sua anuência, não há falar em expedição regular das autorizações, nos estritos termos do art. 1.031, § 2º do CPC, devendo o Estado do Paraná, no entanto, instaurar o devido processo para discussão do valor a ser recolhido a título dos tributos incidentes sobre a transmissão da propriedade. Precedentes.
8. Recurso especial parcialmente conhecido, e, nesta parte, provido.
(REsp 910.413/PR, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 15/03/2012).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ARROLAMENTO. QUESTÕES TRIBUTÁRIAS. MATÉRIA DO ART. 192 DO CTN NÃO PREQUESTIONADA, MESMO COM A OPOSIÇÃO DE EMBARGOS DECLARATÓRIOS. SÚMULA 211 DO STJ. INCIDÊNCIA.
1. Acórdão do TJSP que decidiu pelo descabimento de discussão no âmbito do arrolamento sobre temas ligados aos tributos a propósito incidente, forte na aplicação da regra do artigo 1.034, § 2, do Código de Processo Civil.
2. Tem-se que o acórdão de origem não teceu juízo interpretativo acerca da matéria do art. 192 do CTN, nem sequer implicitamente. Incidência da Súmula 211 do Superior Tribunal de Justiça.
3. No âmbito deste Tribunal, não se admite o prequestionamento ficto, diferentemente do Supremo Tribunal Federal, ex vi da sua Súmula 356. Precedentes: EDcl no REsp 653.055/SC, AgRg no REsp 1.079.931/SP, AgRg no Ag. 1.113.494/SP, AgRg no REsp 727.857/RJ.
4. Agravo regimental não provido.
(AgRg no REsp 1176289/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 25/11/2010).

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ITCMD - IMPOSTO DE RENDA - ARROLAMENTO - DISCUSSÃO - INVIABILIDADE - PRECEDENTES - ART. 1.034 DO CPC.
1. Segundo a jurisprudência de ambas as Turmas de Direito Público desta Corte, inadmite-se a discussão acerca do ITCMD em sede de arrolamento de bens em inventário, nos termos do art. 1.034 do CPC.
2. Recurso especial não provido.
(REsp 1076259/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/02/2010, DJe 18/02/2010).
DIREITO CIVIL, PROCESSUAL CIVIL E COMERCIAL. PROCURAÇÃO. AUTENTICAÇÃO. DESNECESSIDADE. OBRIGATÓRIA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO DE TRIBUTOS. JULGAMENTO E HOMOLOGAÇÃO DA PARTILHA E POSTERIOR EXPEDIÇÃO DO RESPECTIVO FORMAL.
É desnecessária a autenticação de cópia de procuração e de substabelecimento, por-

quanto se presumem verdadeiros os documentos juntados aos autos pelo autor, cabendo à parte contrária arguir-lhe a falsidade.

Para julgamento ou homologação da partilha e posterior expedição e entrega do respectivo formal, é obrigatória a comprovação do pagamento de todos os tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas.
Agravo regimental desprovido.
(AgRg no REsp 667.516/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, QUARTA TURMA, julgado em 01/09/2009, DJe 14/09/2009).

---

1 "§ 4º - Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional"
2 "Art. 1.026. Pago o imposto de transmissão a título de morte, e junta aos autos certidão ou informação negativa de dívida para com a Fazenda Pública, o juiz julgará por sentença a partilha".
3 "Art. 1.031. A partilha amigável, celebrada entre partes capazes, nos termos do art. 2.015 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, será homologada de plano pelo juiz, mediante a prova da quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas, com observância dos arts. 1.032 a 1.035 desta Lei".
4 "Art. 1.036. Quando o valor dos bens do espólio for igual ou inferior a 2.000 (duas mil) Obrigações do Tesouro Nacional - OTN, o inventário processar-se-á na forma de arrolamento, cabendo ao inventariante nomeado, independentemente da assinatura de termo de compromisso, apresentar, com suas declarações, a atribuição do valor dos bens do espólio e o plano da partilha. (,,,)§ 5º. Provada a quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas, o juiz julgará a partilha".

Art. 193. Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.

AUTOR
Luís Guilherme da Silva Cardoso

COMENTÁRIOS

O art. 193 do CTN estabelece que nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública.

A expressão “salvo quando expressamente autorizado por lei”, prevista no início do art. 193 do CTN, confere à lei a possibilidade de relativizar a exigência nele contida.

E o art. 29, inciso III, da Lei nº 8.666/93 [1], ao não exigir a prova da quitação, mas de regularidade ou outra equivalente, permite que se abra espaço ao art. 206 do CTN [2].
O art. 206 do CTN confere à certidão positiva em que constem débitos não vencidos, com exigibilidade suspensa ou garantidos por penhora regular e suficiente em execução fiscal, os mesmos efeitos da certidão negativa.

Consoante leciona Marçal Justen Filho:

> A regularidade fiscal consiste na comprovação documental de que o sujeito se encontra regularmente inscrito perante os cadastros públicos de contribuintes e que não constam em seu nome débitos fiscais exigíveis e não garantidos.
> A exigência da regularidade fiscal representa forma indireta de reprovar a infração às leis fiscais. A exigência da lei, no caso de licitação, não é inconstitucional. A própria CF/1988 alude a uma modalidade de regularidade fiscal para fins de contratação com a Administração Pública (art. 195, § 3º, da CF/1988). A proibição de contratar com a Administração Pública não configura impedimento absoluto ao exercício da atividade empresarial[3].

O art. 193 do CTN limita, ainda, a exigência da quitação aos tributos devidos à Fazenda Pública interessada na contratação ou na concorrência, não a exigindo de tributos de outros entes federados, o que contraria o disposto no mencionado art. 29, inc. III, da Lei nº 8.666/93, que exige prova da regularidade fiscal ou equivalente para com as Fazendas Federal, Estadual e Municipal. A nosso ver, a Lei nº 8.666/93 ampliou a garantia do crédito tributário, enquadrando-se na ressalva do art. 183 do CTN, que permite a instituição de outras garantias legais – não havendo falar em inconstitucionalidade ou reserva de lei complementar.

JULGADOS

ADMINISTRATIVO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIOS COM O SUS. EXIGÊNCIA DE CERTIDÕES NEGATIVAS DE DÉBITOS FISCAIS. LEGALIDADE.
1. A Constituição da República, no § 3º de seu art. 195, dispõe que a pessoa jurídica em

débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios. Em termos semelhantes, o CTN, em seu art. 193, já previa o seguinte: "Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre". De acordo com o art. 47, I, a, da Lei n. 8.212/91, que dispõe sobre a seguridade social, é exigida, da empresa, Certidão Negativa de Débito-CND, fornecida pelo órgão competente, na contratação com o Poder Público e no recebimento de benefícios ou incentivo fiscal ou creditício concedido por ele. Também a Lei n. 8.666/93, que institui normas para licitações e contratos com a Administração Pública, em seu art. 27, IV, estabelece que, para a habilitação nas licitações, exigir-se-á dos interessados documentação relativa a regularidade fiscal. A documentação relativa à regularidade fiscal, conforme o caso, consistirá em prova de regularidade para com a Fazenda Federal, Estadual e Municipal do domicílio ou sede do licitante, ou outra equivalente, na forma da lei, bem como em prova de regularidade relativa à Seguridade Social e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), demonstrando situação regular no cumprimento dos encargos sociais instituídos por lei (art. 29, III e IV, da Lei 8.666/93). As disposições da Lei n. 8.666/93 aplicam-se, no que couber, aos convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres celebrados por órgãos e entidades da Administração (art. 116).
2. Em conformidade com as normas jurídicas acima, a Primeira Seção desta Corte, por ocasião do julgamento do MS 13.985/DF (Rel. Min. Humberto Martins, DJe 5.3.2009), decidiu ser legítima a exigência de certidões negativas de débitos fiscais para que o particular possa celebrar convênio com a Administração Pública.
3. Não se aplica aos hospitais e às instituições filantrópicas afins o disposto no art. 26, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.522/2002, mas tão-somente às pessoas jurídicas de direito público relacionadas no referido dispositivo legal.
4. Recurso ordinário não provido.
(RMS 32.427/ES, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/11/2010, DJe 19/11/2010).

ADMINISTRATIVO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. LICITAÇÃO. ESTADO-MEMBRO. EXIGÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE REGULARIDADE FISCAL PERANTE O INSS E O FGTS. CABIMENTO. ART. 193 DO CTN. INEXISTÊNCIA DE OFENSA.
1. A recorrente impetrou mandado de segurança com o fito de atacar ato tido por coator consistente na exigência da apresentação de certificados de regularidade fiscal perante o INSS e o FGTS que demonstrem o cumprimento dos encargos sociais, em procedimento licitatório realizado pelo Estado de Sergipe.
2. Não há incompatibilidade entre o ato tido por coator e o art. 193 do CTN, visto que essa norma apenas estabelece um requisito mínimo – e ainda assim contornável por meio de

lei específica – de que o ente federado não pode contratar com empresa que lhe deve tributos.
3. Inexiste qualquer impedimento ao acréscimo de outras exigências pertinentes às finalidades da licitação, notadamente uma que salvaguarde o ente federado de celebrar avenças com concorrente que possui idoneidade questionável em razão do histórico de dívidas com a seguridade social e o FGTS, protegendo o erário de eventuais novas pendências nas quais seria devedor solidário, como também afastando do certame empresa que não recolhe contribuições intrinsecamente ligadas a direitos de seus empregados e, em última análise, da coletividade.
4. Não há violação ao princípio federativo e à repartição de competências tributárias, mas simplesmente uma defesa do Estado-membro para evitar responder a dívidas futuras combinada com o repúdio a empresas que não realizam o pagamento oportuno de quantias de manifesta importância para seus empregados e para a sociedade em geral, tudo com respaldo na Lei nº 8.666/93 e na própria Carta Magna.
5. Recurso ordinário não provido.
(RMS 30.320/SE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 21/05/2010).

---

[1] "Art. 29. A documentação relativa à regularidade fiscal e trabalhista, conforme o caso, consistirá em: (...) III - prova de regularidade para com a Fazenda Federal, Estadual e Municipal do domicílio ou sede do licitante, ou outra equivalente, na forma da lei".
[2] "Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa".
[3] Curso de direito administrativo. 10 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 518.

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

AUTOR
Smith Barreni

O dispositivo em questão deixa à cargo da legislação tributária (lei, decretos etc.) de cada

pessoa política a regulamentação, seja em caráter geral, seja especificamente com relação a determinado tributo, as atividades relativas à fiscalização, inclusive a questão da competência e poderes das autoridades administrativas.
Sobre o assunto, merecem destaque as lições de HUGO DE BRITO MACHADO:

> A competência das autoridades administrativas em matéria de fiscalização é regulada na legislação tributária. Assim como a validade dos atos jurídicos em geral exige a capacidade de quem os pratica, a validade dos atos administrativos requer a competência da autoridade ou agente público. Indispensável, portanto, que a fiscalização tributária seja feita por pessoas às quais a legislação atribua competência para tanto, em caráter geral, ou especificamente, em função do tributo de se tratar. A lavratura de um auto de infração, o julgamento de impugnação do mesmo pelo sujeito passivo, assim como todo e qualquer ato da Administração tributária, só tem validade se praticados por quem tenha competência para tanto.
> Essa competência é atribuída pela legislação. Não apenas lei tributária. Legislação e lei, na linguagem do Código Tributário Nacional, são coisas bem distintas. Legislação é gênero, no qual se incluem as diversas normas que tratam de matéria tributária. Lei é uma dessas espécies[1].

Vale destacar que, muito embora os auditores fiscais tenham que trabalhar, diariamente, com elementos contábeis, a jurisprudência tem se manifestado no sentido de que não é obrigatória a inscrição destes profissionais perante o Conselho de Contabilidade. Nesse sentido:

> LANÇAMENTO FISCAL. INSS (...) REGISTRO NO CRC. INEXIGIBILIDADE. (...) Dentre as atribuições do Fiscal de Contribuições Previdenciárias estão o exame de elementos contábeis, lançamento de valores e instauração de procedimento administrativo de interesse da Seguridade Social, sendo que tal prerrogativa é dada por ingresso na carreira através de concurso de provas e títulos, onde não é exigida a formação exclusiva em Ciências Contáveis. (...)[2].

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Toda e qualquer pessoa, física ou jurídica, seja contribuinte ou não, está sujeita à fiscalização tributária. A regra estipulada no parágrafo único do art. 194, do CTN, é muito clara, especialmente no que tange à sujeição à fiscalização, inclusive, daqueles que, por determinação constitucional, tenha direito à imunidade, ou, por determinação legal, gozem de isenção em caráter pessoal.

Tal disposição pode ser resumida na seguinte expressão, apresentada por LEANDRO PAULSEN: "Cuida-se da obrigação acessória de tolerar o trabalho dos agentes fiscais"3 , a que todos estão submetidos, paguem, ou não, tributos.

---

[1] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 25.ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 239-240.
[2] TRF4, Apelação Cível n. 2000.04.01.091953-3/RS, Rel. Desembargadora Federal MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, jan/2003.
[3] PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p.2264.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

AUTOR
Smith Barreni

Referido dispositivo estipula, de um lado, o poder-dever da Administração relacionado à prática dos autos de fiscalização, e, de outro, um dever do sujeito passivo de colaborar com a fiscalização. O acesso aos registros contábeis do estabelecimento fiscalizado, ao mesmo em que é amplo, deve respeitar os direitos e garantias constitucionais do contribuinte.

Caso a pessoa, física ou jurídica, não se submeta à fiscalização, restará caracterizado o descumprimento de obrigação acessória, que poderá implicar na aplicação de multa (se prevista em lei), bem como na eventual cobrança do tributo com base na técnica do arbitramento, prevista no art. 148, do CTN.

Quanto ao âmbito do exame, merece destaque o enunciado da Súmula 439, do STF: "Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da fiscalização".

Não há que se falar, portanto, em sigilo das informações contidas nos referidos livros contábeis, conforme, inclusive, tem decidido o STJ: "4. A jurisprudência desta Corte tem orientação no sentido de que osdocumentos e livros que se relacionam com a contabilidade

deempresanão estão protegidos por nenhum tipo de sigilo e são, inclusive, deapresentação obrigatória por ocasião das atividades fiscais"[1].

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Livros obrigatórios são aqueles assim definidos pela legislação. Eis alguns exemplos: livros diário e razão; LALUR (livro de apuração do lucro real, obrigatório para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real); livro de apuração do IPI; livro de apuração do ICMS; livro de registro de entradas de mercadorias; livro de registro de saídas de mercadorias; livro caixa etc.
Quanto ao dever de conservação, até que se opere a prescrição, vale destacar as lições de HUGO DE BRITO MACHADO:

> Em princípio, a conservação dos livros e documentos do contribuinte é útil para que o fisco possa realizar o exame dos fatos e fazer a revisão, se for o caso, dos lançamentos feitos por homologação. Mas o legislador preferiu determinar a conservação dos mesmos até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, à consideração de que é possível o surgimento de questão a respeito de algum crédito tributário, já constituído, obviamente, mas ainda não pago ou por outra forma extinto.
>
> Pode ocorrer que no final do prazo de decadência seja lacrado contra o contribuinte um auto de infração, contra o qual se insurge o autuado. Mesmo depois de escoado o prazo de decadência, pode subsistir e em geral subsiste a disputa, seja na via administrativa ou na judicial. Assim, enquanto não consumada a prescrição da ação para a cobrança dos créditos decorrentes dos de fatos objeto de registros nos livros e documentos do contribuinte, tem este o dever de conservá-los, pois constituem meio de prova hábil do qual se pode valer a Fazenda Pública[2].

Cumpre esclarecer que o não cumprimento da obrigação referida neste parágrafo poderá acarretar a aplicação de multa (por descumprimento de obrigação acessória – se prevista, a penalidade, em lei), sem prejuízo de apuração do tributo (ou revisão do lançamento) com fundamento na técnica do arbitramento, ou, ainda, na propositura, por parte do Fisco, de ação de exibição de documentos.

A esse respeito, veja-se o seguinte precedente do STJ:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS. RESISTÊNCIA DO CONTRIBUINTE. INTERESSE DE AGIR DO MUNICÍPIO. RECURSO ESPECIAL PELA LETRA 'C" CONHECIDO E PROVIDO.
1. Cuida-se de recurso especial pela alínea "c" da permissão constitucional contra acórdão que extinguiu ação de exibição de documentos proposta pela municipalidade sob o fundamento de ausência de interesse para agir em face do que dispõe o artigo 195 combinado com o artigo 200, ambos do CTN, os quais garantem ao Fisco o direito de ampla investigação sobre livros e demais documentos comerciais e fiscais do contribuinte. Sem contra-razões.
2. A faculdade conferida à Fazenda Pública para determinar a exibição da documentação que julgar necessária no exercício de sua função de fiscalização tributária, não lhe retira o interesse de propor ação judicial caso encontre resistência do contribuinte em a fornecer. Inexiste no ordenamento jurídico disposição que impeça, ao contrário, contempla a legislação pátria a possibilidade do manejo da ação exibitória de documentos, uma vez que, como assinalado anteriormente, a faculdade conferida pelos dispositivos legais insertos nos artigos 195 e 200 do Código Tributário Nacional não pode ser utilizada como fator de obstáculo ao exercício do múnus público do Estado; pois, quem pode o mais, pode o menos.
3. O interesse de agir evidencia-se na necessidade de o município ter acesso à documentação da empresa para obter os esclarecimentos necessários à elucidação de vários procedimentos adotados pela recorrida na escrituração de suas contas.
4. Recurso especial provido para reconhecer o interesse de agir do município devendo os autos retornarem ao Tribunal a quo para que seja julgado o mérito da apelação[3].

---

[1] HC 242750 – DF, Rel. Min. CAMPOS MARQUES (Desembargador convocado do TJ/PR), DJe de 01/07/2013.

[2] MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. 2.ed, vol. III, São Paulo: Atlas, 2009, p.746.

[3] REsp 1010920 – RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 20/05/2008.

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

AUTOR

Smith Barreni

O exercício da fiscalização tributária envolve, como visto anteriormente, a análise de livros fiscais e demais informações não acobertadas pelo sigilo, que, à luz do art. 196, do CTN, deve respeitar um "procedimento" próprio. O que se quer dizer é que toda e qualquer fiscalização tem um início e um fim materializados por documentos que caracterizam o início da ação fiscal e o encerramento do "processo" de fiscalização. É o desdobramento do já conhecido "princípio documental".

Sobre os termos de início e de encerramento de ação fiscal, vale citar LEANDRO PAULSEN:

> TIAF/TIAD.TEAF. A ação fiscal tem início com a notificação ao sujeito passivo do início da ação fiscal através de Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF), subscrito pelos auditores-fiscais em cumprimento ao mandado expedido pelo Delegado da Receita Federal. A ação fiscal é encerrada com a lavratura de Termo de Encerramento da Ação Fiscal (TEAF), normalmente acompanhado de Relatório Fiscal e, se for o caso, de Auto de Infração (AI). No âmbito da SRP/INSS, era lavrado o Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD) e o encerramento se dava mediante lavratura de Termo de Encerramento de Auditoria-Fiscal (TEAF), acompanhado de Relatório Fiscal[1].

E tendo em vista que as diligências relacionadas à fiscalização não podem durar indefinidamente, a legislação deve prever o período máximo de duração de um procedimento de fiscalização. No âmbito federal, os prazos estão estipulados na Portaria RFB n. 11.371/2007, especificamente em seus arts. 11, 12 e 13, abaixo transcritos:

> Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:
> I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;
> II - sessenta dias, no caso de MPF-D.
> Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.
> Art. 13. Os prazos a que se referem os arts. 11 e 12 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972 .
> Parágrafo único. A contagem do prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Referido parágrafo determina que, sempre que for possível, os termos de fiscalização deverão ser lavrados em um dos livros exibidos pelo contribuinte. Contudo, caso sejam lavrados em separado, deverá a autoridade administrativa entregar, àquele que está sujeito à fiscalização, cópia autenticada, para que deste documento não se alegue futura ausência de conhecimento por parte do contribuinte.

---

[1] PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.* 14.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p.2505.

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:
I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;
II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
III - as empresas de administração de bens;
IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
V - os inventariantes;
VI - os síndicos, comissários e liquidatários;
VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

AUTOR
Smith Barreni

Dos incisos acima merece o II, que trata dos bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras. Isso em virtude das garantias da pessoa relacionadas ao sigilo fiscal e bancário.

E especificamente quanto ao tema, merece destaque o posicionamento tomado pelo Supremo Tribunal Federal em dezembro de 2010, quando do julgamento do RE n. 389.808. Naquela oportunidade, se decidiu que o Fisco não pode, *salvo se houver autorização judicial,* proceder à quebra do sigilo bancário dos contribuintes.

Sobre o tema, vale a pena conferir a ementa do referido julgado:

> SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo

> 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte[1].

Assim, a quebra do sigilo bancário e fiscal somente pode ser realizada se houver autorização judicial expressa.

Quanto às demais pessoas e entidades mencionadas nos demais incisos do art. 197, permanece válida a regra que trata do dever de colaboração para com a Fazenda Pública. Ficam ressalvadas, todavia, as circunstâncias em que houver obrigatoriedade de se observar o segredo, conforme, inclusive, é destacado no parágrafo único do referido art. 197, do CTN.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Quanto a este ponto, merecem destaque as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, no sentido de que o dever de informar:

> ...não pode ingressar no secreto vínculo que se estabelece no exercício de certas profissões, em que a própria lei que as regula veda terminantemente a quebra do sigilo. Se o Código Tributário Nacional deixasse de respeitar esse limite, estaríamos perante grotesca e incontornável contradição: uma regra proibidora da violação do segredo profissional, que é fato criminoso segundo a lei penal; e outra norma, de caráter administrativo, constrangendo o mesmo profissional a divulgar fatos sigilosos.
>
> O psicólogo, o médico, o advogado, o sacerdote e tantas outras pessoas que, em virtude de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, tornam-se depositárias de confidências, muitas vezes relevantíssimas para o interesse do Fisco, não estão cometidas do dever de prestar as informações previstas no art. 197[2].

---

[1] RE n. 389.808 – PR, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Pleno, DJe de 10/05/2011 – julgado em dezembro/2010.

[2] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.673.

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

AUTOR
Smith Barreni

Referido artigo trata do dever atribuído à Fazenda Pública de manter sigilo quanto às informações obtidas dos contribuintes, no regular exercício da função administrativa. Como bem destaca RICARDO ABDUL NOUR, "As informações obtidas no perfeito desempenho da função fiscal não estão sob a égide do princípio da publicidade do art. 5º, XXXIII, da CF/88, portanto não são de interesse coletivo ou geral"[1].

§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Nesse sentido, confira-se o seguinte precedente do STJ:

> TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SIGILO FISCAL. JUNTADA AOS AUTOS DE INFORMAÇÕES REQUISITADAS PELO JUIZ E PRESTADAS PELA RECEITA FEDERAL. POSSIBILIDADE.
> 1. O art. 198 do CTN não impede a requisição, pelo juiz, de informações à Receita Federal, necessárias a promover atos executivos, nem que tais informações sejam juntadas aos autos. 2. Recurso especial provido[2].

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela Lcp

nº 104, de 10.1.2001)

Como se pode observar, o CTN excepciona da regra geral de “não divulgação” a solicitação feita por *autoridade administrativa no interesse da Administração Pública*, e desde que haja a instauração de regular processo administrativo no órgão solicitante, e no intuito de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação por prática de infração administrativa. Vale registrar que a divulgação geral, inclusive para particulares, continua vedada.

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

As informações sigilosas obtidas com autorização judicial não podem, por óbvio, ser objeto de divulgação ampla e geral, sob pena de quebra do direito do particular ao sigilo. Contudo, tal regra não se aplica aos casos em que for necessário o intercâmbio, no próprio âmbito da Administração Pública, das informações sigilosas em questão.

Tal dispositivo é passível de críticas, uma vez que, à luz dos precedentes do STF que tratam da possibilidade de quebra do sigilo, se poderia, em tese, alegar que a decisão judicial autorizadora da quebra aproveita apenas à repartição pública que obteve autorização para a análise dos dados do particular.

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

III – parcelamento ou moratória. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

O parágrafo terceiro excepciona da regra da “não divulgação” as informações relacionadas a representações fiscais para fins penais, inscrições em dívida ativa e parcelamento. Estas disposições foram inseridas por meio da Lei Complementar n. 104/2001, e, em tese, não violam os preceitos constitucionais que tratam do direito ao sigilo de informações.

---

[1] NOUR, Ricardo Abdul. Comentários ao Código Tributário Nacional. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.659.
[2] REsp n. 819455 – RS, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe de 04/03/2009.

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

AUTOR
Smith Barreni

A lei ou convênio podem estabelecer critérios relacionados à assistência mútua entre as pessoas políticas, no intuito de atender aos interesses fazendários. E quanto a este ponto, HUGO DE BRITO MACHADO destaca que:

> Realmente, se um Estado, ou um Município, tem direito de obter do sujeito passivo da obrigação tributária as informações das quais necessita para a administração dos tributos de sua competência, nada obsta que a Fazenda dê um repasse para a Fazenda de outro, ou da União, e a Fazenda desta para as daqueles, as informações de que dispuser. Tudo, certamente, com a reserva do sigilo fiscal, vale dizer, sem a quebra do dever de manter ditas informações sob sigilo[1].

Cumpre ressaltar, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça tem admitido o uso da "prova emprestada". Nesse sentido:

> TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. RECEBIMENTO COMO AGRAVO REGIMENTAL. PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE. APLICAÇÃO. PROVA EMPRESTADA. TARIFA. TRATAMENTO DE ESGOTO. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INVIABILIDADE. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.
> 1. "Admite-se receber embargos declaratórios, opostos à decisão monocrática do relator, como agravo regimental, em atenção aos princípios da economia processual e da fungibilidade recursal" (EDcl nos EREsp 1.175.699/RS, Corte Especial, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 6/2/12).
> 2. "Consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal, não se pode negar valor probante à prova emprestada, coligida mediante a garantia do contraditório (RTJ 559/265)" (REsp 81.094/MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJ 6/9/04).
> 3. A análise da questão referente à verificação da imprestabilidade da prova

emprestada requer reavaliação do conjunto fático-probatório dos autos, o que é vedado na via especial, conforme enunciado sumular 7/STJ, uma vez que o Tribunal a quo nele se baseou para fundamentar suas conclusões.
4. Agravo regimental não provido[2].

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Conforme bem observa HUGO DE BRITO MACHADO, "A norma de que se cuida tem fundamento na ideia de globalização, que domina o mundo atual. Considerando-se que as atividades econômicas são desenvolvidas no plano internacional de forma cada vez mais intensa, tal como as particulares, também as entidades públicas precisam de cooperação mútua"[3].

---

[1] MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. 2.ed, vol. III, São Paulo: Atlas, 2009, p.746.
[2] EDcl no AREsp 76987 – RJ, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe de 13/12/2012.
[3] MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. 2.ed, vol. III, São Paulo: Atlas, 2009, p.787.

Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação dê medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

AUTOR
Smith Barreni

O CTN assegura aos agentes administrativos os meios adequados para o exercício de suas funções, inclusive no que tange à requisição de auxílio da força pública, que, frise-se, dispensa a necessidade de ordem judicial autorizadora. Contudo, deverá, a autoridade, levar em conta o princípio da legalidade e os direitos fundamentais do contribuinte. Deste modo, atos como busca e apreensão no domicílio do sujeito passivo devem, necessariamente, estar amparadas por decisão judicial, justamente porque vão além do simples

exercício da função administrativa.

Nesse sentido é a jurisprudência do STF:

> E M E N T A: FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA - APREENSÃO DE LIVROS CONTÁBEIS E DOCUMENTOS FISCAIS REALIZADA, EM ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE, POR AGENTES FAZENDÁRIOS E POLICIAIS FEDERAIS, SEM MANDADO JUDICIAL - INADMISSIBILIDADE - ESPAÇO PRIVADO, NÃO ABERTO AO PÚBLICO, SUJEITO À PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DA INVIOLABILIDADE DOMICILIAR (CF, ART. 5º, XI) - SUBSUNÇÃO AO CONCEITO NORMATIVO DE "CASA" - NECESSIDADE DE ORDEM JUDICIAL - ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA - DEVER DE OBSERVÂNCIA, POR PARTE DE SEUS ÓRGÃOS E AGENTES, DOS LIMITES JURÍDICOS IMPOSTOS PELA CONSTITUIÇÃO E PELAS LEIS DA REPÚBLICA - IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DE PROVA OBTIDA COM TRANSGRESSÃO À GARANTIA DA INVIOLABILIDADE DOMICILIAR - PROVA ILÍCITA - INIDONEIDADE JURÍDICA - "HABEAS CORPUS" DEFERIDO. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - FISCALIZAÇÃO - PODERES - NECESSÁRIO RESPEITO AOS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS DOS CONTRIBUINTES E DE TERCEIROS. - Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional. - A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao Estado, é somente lícito atuar, "respeitados os direitos individuais e nos termos da lei" (CF, art. 145, § 1º), consideradas, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrentes do próprio sistema instituído pela Lei Fundamental, cuja eficácia - que prepondera sobre todos os órgãos e agentes fazendários - restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República, que são titulares de garantias impregnadas de estatura constitucional e que, por tal razão, não podem ser transgredidas por aqueles que exercem a autoridade em nome do Estado. A GARANTIA DA INVIOLABILIDADE DOMICILIAR COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DO ESTADO EM TEMA DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA - CONCEITO DE "CASA" PARA EFEITO DE PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL - AMPLITUDE DESSA NOÇÃO CONCEITUAL, QUE TAMBÉM COMPREENDE OS ESPAÇOS PRIVADOS NÃO ABERTOS AO PÚBLICO, ONDE ALGUÉM EXERCE ATIVIDADE PROFISSIONAL: NECESSIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DE MANDADO JUDICIAL (CF, ART. 5º, XI). - Para os fins da proteção ju-

rídica a que se refere o art. 5º, XI, da Constituição da República, o conceito normativo de "casa" revela-se abrangente e, por estender-se a qualquer compartimento privado não aberto ao público, onde alguém exerce profissão ou atividade (CP, art. 150, § 4º, III), compreende, observada essa específica limitação espacial (área interna não acessível ao público), os escritórios profissionais, inclusive os de contabilidade, "embora sem conexão com a casa de moradia propriamente dita" (NELSON HUNGRIA). Doutrina. Precedentes. - Sem que ocorra qualquer das situações excepcionais taxativamente previstas no texto constitucional (art. 5º, XI), nenhum agente público, ainda que vinculado à administração tributária do Estado, poderá, contra a vontade de quem de direito ("invito domino"), ingressar, durante o dia, sem mandado judicial, em espaço privado não aberto ao público, onde alguém exerce sua atividade profissional, sob pena de a prova resultante da diligência de busca e apreensão assim executada reputar-se inadmissível, porque impregnada de ilicitude material. Doutrina. Precedentes específicos, em tema de fiscalização tributária, a propósito de escritórios de contabilidade (STF). - O atributo da auto-executoriedade dos atos administrativos, que traduz expressão concretizadora do "privilège du preálable", não prevalece sobre a garantia constitucional da inviolabilidade domiciliar, ainda que se cuide de atividade exercida pelo Poder Público em sede de fiscalização tributária. Doutrina. Precedentes. ILICITUDE DA PROVA - INADMISSIBILIDADE DE SUA PRODUÇÃO EM JUÍZO (OU PERANTE QUALQUER INSTÂNCIA DE PODER) - INIDONEIDADE JURÍDICA DA PROVA RESULTANTE DE TRANSGRESSÃO ESTATAL AO REGIME CONSTITUCIONAL DOS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS. - A ação persecutória do Estado, qualquer que seja a instância de poder perante a qual se instaure, para revestir-se de legitimidade, não pode apoiar-se em elementos probatórios ilicitamente obtidos, sob pena de ofensa à garantia constitucional do "due process of law", que tem, no dogma da inadmissibilidade das provas ilícitas, uma de suas mais expressivas projeções concretizadoras no plano do nosso sistema de direito positivo. A "Exclusionary Rule" consagrada pela jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos da América como limitação ao poder do Estado de produzir prova em sede processual penal. - A Constituição da República, em norma revestida de conteúdo vedatório (CF, art. 5º, LVI), desautoriza, por incompatível com os postulados que regem uma sociedade fundada em bases democráticas (CF, art. 1º), qualquer prova cuja obtenção, pelo Poder Público, derive de transgressão a cláusulas de ordem constitucional, repelindo, por isso mesmo, quaisquer elementos probatórios que resultem de violação do direito material (ou, até mesmo, do direito processual), não prevalecendo, em conseqüência, no ordenamento normativo brasileiro, em matéria de atividade probatória, a fórmula autoritária do "male captum, bene retentum". Doutrina. Precedentes. - A circunstância de a administração estatal achar-se investida de poderes excepcionais que lhe permitem exercer a fiscalização em sede tributária não a exonera do dever de ob-

servar, para efeito do legítimo desempenho de tais prerrogativas, os limites impostos pela Constituição e pelas leis da República, sob pena de os órgãos governamentais incidirem em frontal desrespeito às garantias constitucionalmente asseguradas aos cidadãos em geral e aos contribuintes em particular. - Os procedimentos dos agentes da administração tributária que contrariem os postulados consagrados pela Constituição da República revelam-se inaceitáveis e não podem ser corroborados pelo Supremo Tribunal Federal, sob pena de inadmissível subversão dos postulados constitucionais que definem, de modo estrito, os limites - inultrapassáveis - que restringem os poderes do Estado em suas relações com os contribuintes e com terceiros. A QUESTÃO DA DOUTRINA DOS FRUTOS DA ÁRVORE ENVENENADA ("FRUITS OF THE POISONOUS TREE"): A QUESTÃO DA ILICITUDE POR DERIVAÇÃO. - Ninguém pode ser investigado, denunciado ou condenado com base, unicamente, em provas ilícitas, quer se trate de ilicitude originária, quer se cuide de ilicitude por derivação. Qualquer novo dado probatório, ainda que produzido, de modo válido, em momento subseqüente, não pode apoiar-se, não pode ter fundamento causal nem derivar de prova comprometida pela mácula da ilicitude originária. - A exclusão da prova originariamente ilícita - ou daquela afetada pelo vício da ilicitude por derivação - representa um dos meios mais expressivos destinados a conferir efetividade à garantia do "due process of law" e a tornar mais intensa, pelo banimento da prova ilicitamente obtida, a tutela constitucional que preserva os direitos e prerrogativas que assistem a qualquer acusado em sede processual penal. Doutrina. Precedentes. - A doutrina da ilicitude por derivação (teoria dos "frutos da árvore envenenada") repudia, por constitucionalmente inadmissíveis, os meios probatórios, que, não obstante produzidos, validamente, em momento ulterior, acham-se afetados, no entanto, pelo vício (gravíssimo) da ilicitude originária, que a eles se transmite, contaminando-os, por efeito de repercussão causal. Hipótese em que os novos dados probatórios somente foram conhecidos, pelo Poder Público, em razão de anterior transgressão praticada, originariamente, pelos agentes estatais, que desrespeitaram a garantia constitucional da inviolabilidade domiciliar. - Revelam-se inadmissíveis, desse modo, em decorrência da ilicitude por derivação, os elementos probatórios a que os órgãos estatais somente tiveram acesso em razão da prova originariamente ilícita, obtida como resultado da transgressão, por agentes públicos, de direitos e garantias constitucionais e legais, cuja eficácia condicionante, no plano do ordenamento positivo brasileiro, traduz significativa limitação de ordem jurídica ao poder do Estado em face dos cidadãos. - Se, no entanto, o órgão da persecução penal demonstrar que obteve, legitimamente, novos elementos de informação a partir de uma fonte autônoma de prova - que não guarde qualquer relação de dependência nem decorra da prova originariamente ilícita, com esta não mantendo vinculação causal -, tais dados probatórios revelar-se-ão plenamente admissíveis, porque não contaminados pela mácula da ilicitude originária[1].

[1] HC 93050 – RJ, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJe de 01/08/2008.

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.
Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

AUTOR
Luís Guilherme da Silva Cardoso

O art. 201 do CTN, com precisão, estabelece que a dívida ativa tributária é aquela proveniente de crédito da mesma natureza (tributo), regularmente inscrita na repartição administrativa competente, após esgotado o prazo para pagamento, ou após decisão final proferida em processo regular.
Dispositivo semelhante encontra-se no art. 2º, *caput,* da Lei nº 6.830/80[1], que trata da dívida ativa não-tributária das Fazendas Públicas, fazendo menção ao disposto na Lei nº 4.320/64, que estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
Dispõe o art. 39, caput, e § 2º, da Lei nº 4.320/64:

> Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.
> § 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.
> § 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim

> os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

Assim, qualquer valor cuja cobrança seja atribuída por lei à Fazenda Pública, ou seja, qualquer crédito que deva ser exigido em juízo por entidade fazendária, será considerado dívida ativa, tenha ou não natureza tributária. A lei não preceitua como condição que o crédito seja originalmente de titularidade da Fazenda Pública.

O conceito de tributo encontra-se no art. 3º do CTN (supra), daí se ver que os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, assim como as custas processuais, são classificados como dívida ativa tributária, revogando parte do art. 39, § 2º, da Lei nº 4.320/64, na parte que fala da dívida ativa não-tributária.

O rol da Lei nº 4.320/64 não é exaustivo, podendo a dívida ativa não-tributária ser identificada de forma residual como qualquer outro crédito da Fazenda Pública não decorrente de atividade impositiva tributária.

A jurisprudência, no entanto, afasta de inscrição em dívida ativa a cobrança de créditos provenientes de ilícitos civil extracontratuais, não apurados previamente na via judicial, por não haver certeza da relação jurídica a ensejar o crédito. Da mesma forma, os honorários advocatícios, que devem ser exigidos na fase de cumprimento de sentença.

Importante salientar que a inscrição em dívida ativa é ato administrativo de controle da legalidade, apto a criar o título hábil a lastrear a futura execução fiscal, e que ao tornar a dívida exequível, estabelece o marco a partir do qual a alienação de bens que tornem insolvente o devedor caracteriza fraude à execução (art. 185, supra).

Por fim, o parágrafo único do artigo explicita que, mesmo havendo incidência de juros de mora, o que elevaria o valor do crédito tributário, isso não afasta a sua liquidez, não sendo empecilho à inscrição e posterior execução.

JULGADOS

TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. DECLARAÇÃO DO DÉBITO PELO CONTRIBUINTE. FORMA DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, INDEPENDENTE DE QUALQUER OUTRA PROVIDÊNCIA DO FISCO.

1. A apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF (instituída pela IN SRF 129/86, atualmente regulada pela IN SRF 395/04, editada com base nos arts. 5º do DL 2.124/84 e 16 da Lei 9.779/99) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é

modo de formalizar a existência (= constituir) do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco. Precedentes da 1ª Seção: AgRg nos ERESP 638.069/SC, DJ de 13.06.2005; AgRg nos ERESP 509.950/PR, DJ de 13.06.2005.
2. No que se refere especificamente às contribuições sociais declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), cuja apresentação obrigatória está prevista no art. 32, IV, da Lei 8.212/91 (regulamentado pelo art. 225, IV e seus §§ 1º a 6º, do Decreto 3.048/99), a própria Lei instituidora é expressa no sentido de que a referida declaração é um dos modos de constituição do crédito da seguridade social (Lei 8.212/91, art. 33, § 7º, redação da Lei 9.528/97).
3. A falta de recolhimento, no devido prazo, do valor correspondente ao crédito tributário assim regularmente constituído acarreta, entre outras conseqüências, as de (a) autorizar a sua inscrição em dívida ativa; (b) fixar o termo a quo do prazo de prescrição para a sua cobrança; (c) inibir a expedição de certidão negativa do débito; (d) afastar a possibilidade de denúncia espontânea.
4. Recurso especial provido.
(REsp 668.641/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/09/2006, DJ 28/09/2006, p. 196).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. NULIDADE. REQUISITOS. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7 DO STJ. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DE SUPOSTO CRÉDITO ORIUNDO DE ILÍCITO CIVIL EXTRACONTRATUAL APURADO ADMINISTRATIVAMENTE. IMPOSSIBILIDADE.
1. A inscrição em dívida ativa não é forma de cobrança adequada para os créditos provenientes exclusivamente de ilícitos civis extracontratuais que não tenham sido previamente apurados pela via judicial. Isto porque, em tais casos, não há certeza da existência de uma relação jurídica que vai ensejar o crédito, não havendo ainda débito decorrente de obrigação vencida e prevista em lei, regulamento ou contrato. Precedentes: REsp. Nº 441.099 - RS, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 07 de outubro de 2003; REsp. Nº 362.160 - RS, Rel. Min. José Delgado, julgado em 05 de fevereiro de 2002.
2. Afirmação que não agride os valores decorrentes de casos de ilícitos administrativos cometidos por servidores públicos como o alcance, a reposição e a indenização, posto que sua inscrição em dívida ativa se submete a disciplina legal específica, com processo administrativo prévio, e nesses casos há uma relação jurídica entre o causador do dano e a administração pública (condição de servidor ou funcionário público) que preexiste ao próprio dano causado.
3. Hipótese em que a certidão de inscrição em dívida ativa trouxe como fundamento legal exclusivamente os arts. 159 e 1.518, do Código Civil de 1916 (art. 186, art. 927 e art. 942, do atual Código Civil), que tratam da reparação de danos por atos ilícitos civis extracontratuais, deixando de apontar os dispositivos normativos referentes ao alcance, à reposição ou à indenização.
4. Necessidade de análise dos requisitos da CDA - reexame do conjunto fático e proba-

tório - o que chama a incidência do enunciado n. 7 da Súmula do STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial". Precedentes: EDcl no AgRg no REsp 663703, 1ª Turma, DJ 13/06/2005, p. 185; REsp 430413, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 13/12/2004, p. 279.
5. Agravo regimental não-provido.
(AgRg no REsp 800405/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/12/2009, DJe 26/04/2011).

PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS DE SUCUMBÊNCIA, ARBITRADOS EM SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO. TÍTULO EXECUTIVO JUDICIAL. COBRANÇA MEDIANTE EXECUÇÃO FISCAL. INADEQUAÇÃO.
1. Não se conhece de Recurso Especial em relação a ofensa ao art. 535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.
2. É inadmissível Recurso Especial quanto a questão que, a despeito da oposição de Embargos Declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal de origem. Incidência da Súmula 211/STJ.
3. Trata-se de Execução Fiscal de honorários advocatícios arbitrados, em sentença judicial transitada em julgado, por força de sucumbência da recorrida na ação de conhecimento por ela promovida.
4. O Tribunal de origem extinguiu a demanda proposta no rito da Lei 6.830/1980, por entender ausente uma das condições da ação (interesse-adequação).
5. A inscrição em dívida ativa da Fazenda Pública é ato administrativo indispensável à formação e exeqüibilidade do título extrajudicial (art. 585, VII, do CPC). Consiste no reconhecimento do ordenamento jurídico de que o Poder Público pode, nos termos da lei, constituir unilateralmente título dotado de eficácia executiva.
6. A questão debatida nos autos não diz respeito à possibilidade ou não de os honorários advocatícios de sucumbência fixados em favor da União serem inscritos na sua dívida ativa, mas, sim, à adequação de sua cobrança por meio da Execução Fiscal.
7. Mesmo que se entenda, à míngua de autorização normativa, ser possível a transformação unilateral, pela Fazenda Pública, de título executivo judicial (sentença que arbitrou a verba honorária) em extrajudicial (inscrição em dívida ativa), o ordenamento jurídico deve ser interpretado sistematicamente.
8. Nesse sentido, a Lei 11.232/2005 extinguiu o processo de execução de títulos judiciais, instaurando em seu lugar o prosseguimento da demanda, por meio da fase denominada "cumprimento de sentença".
9. A tese defendida pela recorrente deve ser rechaçada, pois, além de estar na contramão das reformas processuais, presta homenagem à ultrapassada visão burocrata e ineficiente das atividades estatais.
10. Com efeito, se no processo judicial o Estado-juiz arbitra crédito em favor do Estado-

-administração, crédito esse que pode ser obtido diretamente nos autos, em procedimento ulterior e conseqüente ao trânsito em julgado, não há motivo lógico ou jurídico para conceber que o Estado-administração desista – obrigatoriamente, sob pena de cobrança em duplicidade – da sua utilização, para então efetuar a inscrição da verba honorária em dívida ativa e, depois, ajuizar novo processo, sobrecarregando desnecessariamente o Poder Judiciário com demandas (a Execução Fiscal, como se sabe, pode ser atacada por meio de outra ação, os Embargos do Devedor) cujo objeto poderia, desde o início, ser tutelado no processo original.
11. Finalmente, importa acrescentar que a Fazenda Nacional não rebateu o fundamento relativo à incompatibilidade da cobrança no rito da Execução Fiscal, consistente na incidência de leis cogentes que impõem acréscimos ao débito (incidência de juros, atualmente pela Selic, e do encargo legal de 20%, previsto no Decreto-Lei 1.025/1969), em flagrante ofensa aos limites objetivos da coisa julgada (a decisão judicial a ser efetivada na fase de "cumprimento de sentença" limitou-se a arbitrar a verba honorária, sem determinar a incidência daqueles encargos).
12. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.
(REsp 1126631/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/10/2009, DJe 13/11/2009).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C, DO CPC). BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO INDEVIDAMENTE PAGO QUALIFICADO COMO ENRIQUECIMENTO ILÍCITO. ART. 154, §2º, DO DECRETO N. 3.048/99 QUE EXTRAPOLA O ART. 115, II, DA LEI N. 8.213/91. IMPOSSIBILIDADE DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA POR AUSÊNCIA DE LEI EXPRESSA. NÃO INCLUSÃO NO CONCEITO DE DÍVIDA ATIVA NÃO TRIBUTÁRIA. EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE AJUIZAMENTO DE AÇÃO PRÓPRIA.
1. Não cabe agravo regimental de decisão que afeta o recurso como representativo da controvérsia em razão de falta de previsão legal. Caso em que aplicável o princípio da taxatividade recursal, ausência do interesse em recorrer, e prejuízo do julgamento do agravo regimental em razão da inexorável apreciação do mérito do recurso especial do agravante pelo órgão colegiado.
2. À mingua de lei expressa, a inscrição em dívida ativa não é a forma de cobrança adequada para os valores indevidamente recebidos a título de benefício previdenciário previstos no art. 115, II, da Lei n. 8.213/91 que devem submeter-se a ação de cobrança por enriquecimento ilícito para apuração da responsabilidade civil. Precedentes: REsp. nº 867.718 - PR, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 18.12.2008; REsp. nº 440.540 - SC, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 6.11.2003; AgRg no AREsp. n. 225.034/BA, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 07.02.2013; AgRg no AREsp. 252.328/CE, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 18.12.2012; REsp. 132.2051/RO, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 23.10.2012; AgRg no AREsp 188047/AM, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 04.10.2012; AgRg no REsp. n. 800.405 - SC, Segunda Turma, Rel.

Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 01.12.2009.
3. Situação em que a Procuradoria-Geral Federal - PGF defende a possibilidade de inscrição em dívida ativa de benefício previdenciário indevidamente recebido por particular, qualificado na certidão de inscrição em divida ativa na hipótese prevista no art. 115, II, da Lei n. 8.213/91, que se refere a benefício pago além do devido, art. 154, §2º, do Decreto n. 3.048/99, que se refere à restituição de uma só vez nos casos de dolo, fraude ou má-fé, e artigos 876, 884 e 885, do CC/2002, que se referem a enriquecimento ilícito.
4. Não há na lei própria do INSS (Lei n. 8.213/91) dispositivo legal semelhante ao que consta do parágrafo único do art. 47, da Lei n. 8.112/90. Sendo assim, o art. 154, §4º, II, do Decreto n. 3.048/99 que determina a inscrição em dívida ativa de benefício previdenciário pago indevidamente não encontra amparo legal.
5. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art.
543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.
(REsp 1350804/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/06/2013, DJe 28/06/2013).

---

[1] "Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública".

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:
I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;
II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;
IV - a data em que foi inscrita;
V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.
Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

AUTOR
Luís Guilherme da Silva Cardoso

COMENTÁRIOS

O art. 202 do CTN, no que é replicado no art. 2º, § 5º, da Lei nº 6.830/80[1] (com algumas adaptações), trata do Termo de Inscrição em Dívida Ativa, documento que formaliza a inclusão do crédito público no cadastro da dívida ativa. A Certidão de Dívida Ativa – CDA, título executivo extrajudicial (art. 585, VII, do CPC[2]) que dá suporte à execução fiscal, a ele se reporta, e dele extrai seus requisitos formais – conforme se vê do parágrafo único do dispositivo.

O primeiro requisito formal diz com o nome do devedor e, sendo o caso, de eventuais corresponsáveis. Consoante leciona Eduardo Sabbag: "O nome do devedor é naturalmente imprescindível, porquanto demarca o destinatário da cobrança judicial, sendo decorrência lógica do princípio da reserva legal, no plano da sujeição passiva"[3].

Conhecido o corresponsável, deverá também constar o nome dele no termo, não havendo vício, porém, se vier a ser incluído após a efetivação do ato de inscrição. Isso porque, vislumbram-se inúmeras situações (*v.g.* arts. 133, 134, 135 do CTN) a permitir a responsabilização pela dívida tributária, e que muitas vezes somente serão identificadas no decorrer do trâmite da execução fiscal (*teoria da actio nata)*.

Fato importante, com reflexos no âmbito processual, está relacionado à inclusão do corresponsável no Termo de Inscrição em Dívida Ativa, após prévia apuração da responsabilidade em processo administrativo, com observância do contraditório e da ampla defesa – nesse caso, há presunção de certeza e liquidez da responsabilidade (juris tantum), com inversão do ônus da prova.

O segundo requisito impõe a necessidade da fixação, no Termo de Inscrição de Dívida Ativa, do valor da dívida e da forma de calcular os juros e demais encargos. Entende-se que memória discriminada e atualizada de cálculo é desnecessário, bastando referência ao valor originário da dívida e indicação dos elementos necessários para o cálculo de sua evolução no tempo.

Explica Marilei Fortuna Godoi que:

> Na esfera dos tributos federais, os juros de mora e a correção monetária estão jungidos à aplicação única da taxa SELIC, a qual poderá ser utilizada pelos demais Entes da Federação, desde que possuam legislação própria nesse sentido. Caso não exista legislação local específica, segue-se, então, a regra geral

> determinada no art. 161, § 1º, do CTN.
> Os créditos não tributários federais inscritos em dívida ativa também são atualizados pela SELIC, nos termos do art. 30 da Lei nº 10.522/2002[3].

O terceiro requisito diz com a origem e a natureza do crédito, com específica explicitação da lei em que fundada a sua exigência. "Trata-se da pura representação da estrita legalidade na CDA. Os fenômenos de incidência tributária e punitiva não prescindem da tipicidade legal, conforme se nota no art. 97, I, II e V, do CTN"[4].

O quarto requisito relaciona-se à data em que inscrita a dívida ativa. Nas palavras de Eduardo Sabbag:

> A data da inscrição é um marco fundamental para se conferir segurança jurídica à cobrança judicial, principalmente das dívidas ativas não-tributárias, para as quais se aplica, no tocante ao polêmico tema da suspensão da prescrição, o art. 2º, § 3º, da LEF, já apresentado em tópico anterior. Como se notou, o STJ entende ser inaplicável o dispositivo no caso de dívida ativa tributária, uma vez que a Lei de Execução Fiscal se apresenta como lei ordinária, e o art. 146, III, b, da Carta Magna exige lei complementar para tratar da prescrição[5].

A menção ao processo administrativo como requisito obrigatório, presente no quinto requisito do termo de inscrição/CDA, é corolário dos princípios do contraditório e da ampla defesa. A sua não observância impede o contribuinte de conferir a exatidão da cobrança, assim como retira do Poder Judiciário o conhecimento dos fatos. Quando a inscrição tiver suporte em declaração do contribuinte, não haverá processo administrativo, mas os documentos que lhe serviram de base.

Conforme leciona Eduardo Sabbag: "Com efeito, a CDA não é um título cartular, corporificável em cártula (de Dívida Ativa), cuja validade se prenda à sua literalidade, mas, de modo oposto, um título executivo indissociavelmente vinculado ao processo administrativo em que foram apuradas a liquidez e a certeza da dívida"[6].

Por fim, importante salientar que, ausente qualquer um dos requisitos formais no termo de inscrição, poderá o sujeito passivo invocar a nulidade do mesmo, desde que haja prejuízo comprovado para a defesa do devedor. Com efeito, a jurisprudência tem aplicado, na hipótese, o princípio estampado no brocardo *pas des nulittés sans grief.*

JULGADOS

Súmula nº 393 do STJ: "A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória".

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.
1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".
2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.
3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento.
4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.
(REsp 1104900/ES, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/03/2009, DJe 01/04/2009).

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL SÓCIO-GERENTE CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA ARGUIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. PRECEDENTES.
1. A exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória.
2. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1104900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução.
3. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC.
(REsp 1110925/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em

22/04/2009, DJe 04/05/2009).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA (CDA). CÔMPUTO DE VÁRIOS EXERCÍCIOS NUM SÓ, SEM DISCRIMINAÇÃO DO PRINCIPAL E DOS CONSECTÁRIOS LEGAIS, ANO A ANO. ABERTURA DE PRAZO PARA EMENDA OU SUBSTITUIÇÃO DA CDA. INOCORRÊNCIA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. DECRETAÇÃO EX OFFICIO PELO JUIZ. LEI 11.051/2004, QUE ACRESCENTOU O § 4º AO ARTIGO 40, DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE, DESDE QUE OUVIDA A FAZENDA PÚBLICA PREVIAMENTE.
1. A inscrição na dívida ativa somente gera presunção de liquidez e certeza na medida em que contenha todas as exigências legais, entre as quais se encontram o valor originário do débito tributário, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato, ex vi do disposto nos artigos 2º, § 5º, II, da Lei 6.830/80, e 202, II, do CTN.
2. A finalidade dessa regra de constituição do título é atribuir à CDA a certeza e liquidez inerentes aos títulos de crédito, o que confere ao executado elementos para opor embargos, obstando execuções fiscais arbitrárias.
3. In casu, a CDA, embasadora do executivo fiscal, engloba vários exercícios num só, sem que haja discriminação do principal e dos consectários legais de cada ano, o que impossibilita o exercício constitucionalmente assegurado da ampla defesa, posto dificultar a exata compreensão do quantum exeqüendo. Dessarte, depreende-se que a CDA em comento não atende os requisitos dispostos nos artigos 2º e 202, do CTN (Precedentes do STJ: REsp 902.357/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 13.03.2007, DJ 09.04.2007; REsp 789.265/RS, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.02.2006; e REsp 733.432/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 21.06.2005, DJ 08.08.2005).
4. A Fazenda Pública, nada obstante, pode substituir ou emendar a Certidão de Dívida Ativa até a prolação da sentença, ante o teor do artigo 2º, § 8º, da Lei 6.830/80, não sendo possível o indeferimento liminar da inicial do processo executivo, por nulidade da CDA, antes de se possibilitar à exequente a supressão do defeito detectado no título executivo (Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no Ag 911.736/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 31.03.2008; e REsp 837.250/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ de 14.03.2007).
5. Na hipótese dos autos, restou assente na instância ordinária que: "a falta de discriminação das parcelas integrantes do débito fiscal caracteriza defeito substancial da CDA, porque concerne ao conteúdo do título legalmente obrigatório. Não se trata, assim, de simples defeito de forma que possa ensejar a incidência do art. 203, do CTN." (sentença - fl. 21).
6. Destarte, nem o Juízo Singular, nem o Tribunal local, procederam à abertura de prazo para que o Fisco substituísse ou emendasse a CDA, o que eiva de nulidade as decisões proferidas, impondo-se o retorno dos autos ao Juízo Singular, a fim de que seja observado o comando legal.

7. A jurisprudência desta Corte Especial perfilhava o entendimento segundo o qual era defeso ao juiz decretar, de ofício, a consumação da prescrição em se tratando de direitos patrimoniais, ex vi do artigo 219, § 5º, do CPC (Precedentes do STJ: REsp 642.618/PR, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, DJ de 01.02.2005; REsp 327.268/PE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, DJ de 26.05.2003; e REsp 513.348/ES, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ de 17.11.2003).
8. A novel Lei 11.051, de 30 de dezembro de 2004, por seu turno, acrescentou ao artigo 40, da Lei de Execuções Fiscais, o § 4º, possibilitando ao juiz da execução a decretação de ofício da prescrição intercorrente.
9. A decretação ex officio da prescrição intercorrente (que pressupõe a preexistência do processo judicial, cujo prazo prescricional tenha sido interrompido) restou autorizada desde que previamente ouvida a Fazenda Pública que poderá suscitar eventuais causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional, o que, in casu, não se verificou (Precedentes do STJ: REsp 803.879/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ de 03.04.2006; REsp 810.863/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ de 20.03.2006; e REsp 818.212/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ de 30.03.2006).
10. A norma de natureza processual, como sói ser a regra in foco, tem a sua aplicação imediata, inclusive nos processos em curso.
11. Assim, além da impossibilidade de decretação de ofício da prescrição, porquanto não ouvida a Fazenda Pública, sobressai a nulidade dos julgados proferidos nos autos, uma vez que a decisão singular confirmada determinou a extinção do executivo fiscal, por defeito da CDA, sem proceder à abertura de prazo para a Fazenda Pública efetuar a emenda ou substituição do título executivo.
9. Recurso especial provido, para determinar o retorno dos autos ao Juízo Singular para rejulgamento da causa.
(REsp 816069/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/09/2008, DJe 22/09/2008).

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE TRIBUTO ESTADUAL. JUROS DE MORA. DEFINIÇÃO DA TAXA APLICÁVEL.
1. Relativamente a tributos federais, a jurisprudência da 1ª Seção está assentada no seguinte entendimento: na restituição de tributos, seja por repetição em pecúnia, seja por compensação, (a) são devidos juros de mora a partir do trânsito em julgado, nos termos do art. 167, parágrafo único, do CTN e da Súmula 188/STJ, sendo que (b) os juros de 1% ao mês incidem sobre os valores reconhecidos em sentenças cujo trânsito em julgado ocorreu em data anterior a 1º.01.1996, porque, a partir de então, passou a ser aplicável apenas a taxa SELIC, instituída pela Lei 9.250/95, desde cada recolhimento indevido (EResp 399.497, ERESP 225.300, ERESP 291.257, EResp 436.167, EResp 610.351).
2. Relativamente a tributos estaduais ou municipais, a matéria continua submetida ao princípio geral, adotado pelo STF e pelo STJ, segundo o qual, em face da lacuna do art. 167, § único do CTN, a taxa dos juros de mora na repetição de indébito deve, por analogia e isonomia, ser igual à que incide sobre os correspondentes débitos tributários estaduais ou

municipais pagos com atraso; e a taxa de juros incidente sobre esses débitos deve ser de 1% ao mês, a não ser que o legislador, utilizando a reserva de competência prevista no § 1º do art. 161 do CTN, disponha de modo diverso.
3. Nessa linha de entendimento, a jurisprudência do STJ considera incidente a taxa SELIC na repetição de indébito de tributos estaduais a partir da data de vigência da lei estadual que prevê a incidência de tal encargo sobre o pagamento atrasado de seus tributos. Precedentes de ambas as Turmas da 1ª Seção.
4. No Estado de São Paulo, o art. 1º da Lei Estadual 10.175/98 prevê a aplicação da taxa SELIC sobre impostos estaduais pagos com atraso, o que impõe a adoção da mesma taxa na repetição do indébito.
5. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.
(REsp 1111189/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 25/05/2009).

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - PROCESSO ADMINISTRATIVO--FISCAL EXTRAVIADO - PERDA DA EXIGIBILIDADE DO TÍTULO.
1. A Lei 6.830/80 exige que conste da certidão de dívida ativa o número do processo administrativo-fiscal que deu ensejo à cobrança. Macula a CDA a ausência de alguns dos requisitos.
2. O extravio do processo administrativo subtrai do Poder Judiciário a oportunidade de conferir a CDA, retirando do contribuinte a amplitude de defesa.
3. Equivale o extravio à inexistência do processo, perdendo o título a exeqüibilidade (inteligência do art. 2º, § 5º, inciso VI, da LEF).
4. Precedente desta Corte no REsp 274.746/RJ.
5. Recurso especial improvido.
(REsp 686777/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2005, DJ 07/11/2005, p. 218).

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. AJUSTE DO TÍTULO EXECUTIVO (CDA) PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO EM VALOR MENOR. POSSIBILIDADE. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA.
1. O Poder Judiciário não está obrigado a emitir expresso juízo de valor a respeito de todas as teses e artigos de lei invocados pelas partes, bastando fazer uso de argumentação adequada para fundamentar a decisão, ainda que não espelhe qualquer das teses invocadas.
2. Já foi firmada nesta Corte jurisprudência, REsp 1.115.501/SP, Rel. Min. Luiz Fux, segundo a regra do art. 543-C do CPC, no qual se reconheceu a validade do prosseguimento da execução fiscal mesmo quando seja necessária a adequação da CDA, com a elaboração de novos cálculos aritméticos para a aferição do valor devido ao Fisco.
3. Agravo regimental não provido.
(AgRg no REsp 1366564/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/09/2013, DJe 11/09/2013).

[1] "Art. 2º (...)
5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:
I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;
II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;
III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;
IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;
V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e
VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida".
[2] "Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais:
(...)
VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei".
[3] Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 861.
Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal. Salvador: Editora juspodivm, 2012, p. 38.
[4] Sabbag, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 864.
[5] Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 865.
[6] Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 865-866.

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

AUTOR
Luís Guilherme da Silva Cardoso

COMENTÁRIOS

Preceitua o art. 203 do CTN que, em se verificando qualquer vício de nulidade na constituição da CDA, passível de correção, seja por omissão ou falha em algum dos requisitos

previstos no art. 202 do CTN (supra), até a decisão de primeira instância, ou seja, até a prolação da sentença dos embargos à execução, ou, caso estes não tenham sido oferecidos, até a sentença de extinção da execução, a certidão poderá ser modificada ou substituída, com devolução ao sujeito passivo do prazo para defesa.

Não cabe emenda ou substituição da CDA para a correção de vícios materiais ou formais presentes no processo administrativo quando tais emendas ou substituições acarretem alteração do próprio lançamento. Nas palavras de Mauro Luís Rocha Lopes:

> O privilégio deferido ao Fisco, à evidência, alcança apenas os casos de vícios formais ou materiais do termo de inscrição e/ou da certidão correspondente que possam ser sanados através da emenda ou da substituição do título. Quando for a hipótese de defeito substancial no procedimento de constituição do crédito – v.g., inobservância da garantia da ampla defesa –, exige-se a renovação do lançamento, o que afasta a possibilitada aventada[1].

O Superior Tribunal de Justiça – STJ, em ampliação desse entendimento, entende não ser possível a substituição do título executivo, a fim de indicar outro devedor ou responsável, nos termos da Súmula nº 392: "A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução".

O art. 203 do CTN estabelece que a devolução do prazo para a defesa se dará apenas no tocante à parte modificada; enquanto o art. 2º, § 8º, da Lei nº 6.830/80[2], de redação semelhante, não faz referência a qualquer limitação. Como as redações, de um e de outro, são distintas, questiona-se se os novos embargos, a serem oferecidos por conta da substituição da CDA, poderiam versar sobre toda a matéria útil à defesa, ou apenas sobre a parte modificada da certidão.

No que tange à execução da dívida ativa não-tributária, não se discute, podendo os embargos versar sobre toda a matéria útil à defesa; já, com relação à execução da dívida ativa tributária, há divergência de interpretações. Doutrina e jurisprudência parecem se inclinar, no entanto, pela aplicação do art. 2º, § 8º, da LEF, também às dívidas tributárias, sob o argumento de que, por ser matéria de cunho processual, não estaria sob o manto da legislação complementar, tendo o art. 203 do CTN, na parte, sido derrogado pela lei de execução fiscal.
Conforme leciona Eduardo Sabbag:

> Há o entendimento doutrinário segundo o qual haverá devolução do prazo para os Embargos, que somente poderão versar sobre a parte modificada. Ainda que não tivessem sido inicialmente opostos, a substituição da CDA ensejará que o Executado apresente os Embargos, mas, ainda assim, apenas sobre a

> parte modificada. No mais, considerar-se-á precluso o prazo. De outra banda, destaca-se outro entendimento, ao qual nos filiamos, segundo o qual há derrogação da parte final do art. 203 do CTN pela LEF, fulminando qualquer limitação à defesa na hipótese de devolução de prazo. Aliás, a LEF pode tratar do tema em análise, por ser questão de direito processual, não integrando o domínio reservado à lei complementar tributária[3].

Por fim, concluiu o Superior Tribunal de Justiça que as alterações que possam ser feitas na CDA, as quais impliquem simples operações aritméticas, não ocasionarão nulidade no título executivo extrajudicial.

JULGADOS

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. REQUISITOS PARA CONSTITUIÇÃO VÁLIDA. NULIDADE NÃO CONFIGURADA.
1. Conforme preconiza os arts. 202 do CTN e 2º, § 5º da Lei nº 6.830/80, a inscrição da dívida ativa somente gera presunção de liquidez e certeza na medida que contenha todas as exigências legais, inclusive, a indicação da natureza do débito e sua fundamentação legal, bem como forma de cálculo de juros e de correção monetária.
2. A finalidade desta regra de constituição do título é atribuir à CDA a certeza e liquidez inerentes aos títulos de crédito, o que confere ao executado elementos para opor embargos, obstando execuções arbitrárias.
3. A pena de nulidade da inscrição e da respectiva CDA, prevista no art. 203 do CTN, deve ser interpretada cum granu salis. Isto porque o insignificante defeito formal que não compromete a essência do título executivo não deve reclamar por parte do exequente um novo processo com base em um novo lançamento tributário para apuração do tributo devido, posto conspirar contra o princípio da efetividade aplicável ao processo executivo extrajudicial.
4. Destarte, a nulidade da CDA não deve ser declarada por eventuais falhas que não geram prejuízos para o executado promover a sua a defesa.
5. Estando o título formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre que repousam a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se descabida a sua invalidação, não se configurando qualquer óbice ao prosseguimento da execução.
6. O Agravante não trouxe argumento capaz de infirmar o decisório agravado, apenas se limitando a corroborar o disposto nas razões do Recurso Especial e no Agravo de Instrumento interpostos, de modo a comprovar o desacerto da decisão agravada.
7. Agravo Regimental desprovido.
(AgRg no Ag 485548/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/05/2003, DJ 19/05/2003, p. 145).

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CDA. REQUISITOS. VERIFICAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. PARCELAMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO REPETITIVO. AGRAVO IMPROVIDO.
I - A verificação da liquidez e certeza da CDA ou, ainda, da presença dos requisitos essenciais a sua validade, demanda o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ). Ademais, a nulidade da CDA não deve ser declarada à vista de meras irregularidades formais que não têm potencial para causar prejuízos à defesa do executado, visto que é o sistema processual brasileiro informado pelo princípio da instrumentalidade das formas (pas des nullités sans grief). Precedentes: REsp nº 660.623/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 16/05/2005; REsp nº 840.353/RS, Rel. Minª ELIANA CALMON, DJe 07/11/2008.
II - A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp nº 1.102.577/DF, Relator Ministro Herman Benjamin, DJe de 18/05/2009, sob o rito do art. 543-C do CPC (recursos repetitivos), reafirmou o entendimento de que não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea nos casos em que há parcelamento do débito tributário, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado e esta somente será quitada quando satisfeito integralmente o crédito.
III - Agravo regimental improvido.
(AgRg no AREsp 64755/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/03/2012, DJe 30/03/2012).

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA). SUBSTITUIÇÃO, ANTES DA PROLAÇÃO DA SENTENÇA, PARA INCLUSÃO DO NOVEL PROPRIETÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO ERRO FORMAL OU MATERIAL. SÚMULA 392/STJ.
1. A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução (Súmula 392/STJ).
2. É que: "Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios, imputação de pagamento anterior à inscrição etc., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento. Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA." (Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, in "Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, 5ª ed., Porto Alegre, 2009, pág. 205).

3. Outrossim, a apontada ofensa aos artigos 165, 458 e 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.
4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.
(REsp 1045472/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMENDA OU SUBSTITUIÇÃO DA CDA. POSSIBILIDADE ATÉ A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OFENSA AO ART. 2º, § 8º, DA LEF RECONHECIDA. PRECATÓRIO. COMPENSAÇÃO. EXIGÊNCIA DE LEI LOCAL.
1.Conforme a jurisprudência do STJ, não é cabível a extinção da Execução Fiscal com base na nulidade da CDA, sem a anterior intimação da Fazenda Pública para emenda ou substituição do título executivo, quando se tratar de erro material ou formal. Precedentes do STJ.
2. O entendimento pacífico do STJ é no sentido de que não se pode efetuar a compensação de créditos tributários de ICMS com precatórios devidos por ente jurídico de natureza distinta, se não houver legislação local que autorize tal instituto. Precedentes do STJ.
3. Agravo Regimental não provido.
(AgRg no AREsp 96950/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/03/2012, DJe 12/04/2012)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA) ORIGINADA DE LANÇAMENTO FUNDADO EM LEI POSTERIORMENTE DECLARADA INCONSTITUCIONAL EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO (DECRETOS-LEIS 2.445/88 E 2.449/88). VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO QUE NÃO PODE SER REVISTO. INEXIGIBILIDADE PARCIAL DO TÍTULO EXECUTIVO. ILIQUIDEZ AFASTADA ANTE A NECESSIDADE DE SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO PARA EXPURGO DA PARCELA INDEVIDA DA CDA. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL POR FORÇA DA DECISÃO, PROFERIDA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO, QUE DECLAROU O EXCESSO E QUE OSTENTA FORÇA EXECUTIVA. DESNECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA CDA.
1. O prosseguimento da execução fiscal (pelo valor remanescente daquele constante do lançamento tributário ou do ato de formalização do contribuinte fundado em legislação posteriormente declarada inconstitucional em sede de controle difuso) revela-se forçoso em face da suficiência da liquidação do título executivo, consubstanciado na sentença proferida nos embargos à execução, que reconheceu o excesso cobrado pelo Fisco, sobressaindo a higidez do ato de constituição do crédito tributário, o que, a fortiori, dispensa a emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA).

2. Deveras, é certo que a Fazenda Pública pode substituir ou emendar a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos (artigo 2º, § 8º, da Lei 6.830/80), quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada, entre outras, a modificação do sujeito passivo da execução (Súmula 392/STJ) ou da norma legal que, por equívoco, tenha servido de fundamento ao lançamento tributário (Precedente do STJ submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.045.472/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25.11.2009, DJe 18.12.2009).
3. In casu, contudo, não se cuida de correção de equívoco, uma vez que o ato de formalização do crédito tributário sujeito a lançamento por homologação (DCTF), encampado por desnecessário ato administrativo de lançamento (Súmula 436/STJ), precedeu à declaração incidental de inconstitucionalidade formal das normas que alteraram o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, quais sejam, os Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88.
4. O princípio da imutabilidade do lançamento tributário, insculpido no artigo 145, do CTN, prenuncia que o poder-dever de autotutela da Administração Tributária, consubstanciado na possibilidade de revisão do ato administrativo constitutivo do crédito tributário, somente pode ser exercido nas hipóteses elencadas no artigo 149, do Codex Tributário, e desde que não ultimada a extinção do crédito pelo decurso do prazo decadencial qüinqüenal, em homenagem ao princípio da proteção à confiança do contribuinte (encartado no artigo 146) e no respeito ao ato jurídico perfeito.
5. O caso sub judice amolda-se no disposto no caput do artigo 144, do CTN ("O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."), uma vez que a autoridade administrativa procedeu ao lançamento do crédito tributário formalizado pelo contribuinte (providência desnecessária por força da Súmula 436/STJ), utilizando-se da base de cálculo estipulada pelos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, posteriormente declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso, tendo sido expedida a Resolução 49, pelo Senado Federal, em 19.10.1995.
6. Conseqüentemente, tendo em vista a desnecessidade de revisão do lançamento, subsiste a constituição do crédito tributário que teve por base a legislação ulteriormente declarada inconstitucional, exegese que, entretanto, não ilide a inexigibilidade do débito fiscal, encartado no título executivo extrajudicial, na parte referente ao quantum a maior cobrado com espeque na lei expurgada do ordenamento jurídico, o que, inclusive, encontra-se, atualmente, preceituado nos artigos 18 e 19, da Lei 10.522/2002, verbis: "Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente: (...) VIII - à parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-Lei no 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-Lei no 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar no 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores; (...) § 2o Os autos das execuções fiscais dos débitos de que trata este artigo serão arquivados mediante despacho do juiz, ciente o Procurador da Fazenda Nacional, salvo a existência de valor remanescente relativo a débitos legalmente exigíveis. (...)" Art. 19. Fica a Procura-

doria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004) I - matérias de que trata o art. 18; (...). § 5o Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)".
7. Assim, ultrapassada a questão da nulidade do ato constitutivo do crédito tributário, remanesce a exigibilidade parcial do valor inscrito na dívida ativa, sem necessidade de emenda ou substituição da CDA (cuja liquidez permanece incólume), máxime tendo em vista que a sentença proferida no âmbito dos embargos à execução, que reconhece o excesso, é título executivo passível, por si só, de ser liquidado para fins de prosseguimento da execução fiscal (artigos 475-B, 475-H, 475-N e 475-I, do CPC).
8. Consectariamente, dispensa-se novo lançamento tributário e, a fortiori, emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA).
9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.
(REsp 1115501/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/11/2010, DJe 30/11/2010).

---

[1] Processo judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias. 7 ed. Niterói: Impetus, 2012, p. 12-13.
[2] "Art. 2º (...) § 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos".
[3] Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 871.

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.
Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite

AUTOR
Luís Guilherme da Silva Cardoso

COMENTÁRIOS

O art. 204 do CTN, repetido no art. 3º da Lei nº 6.830/80[1], estabelece que a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez, bem como do efeito da prova pré-constituída.

A certeza está ligada aos precisos contornos da obrigação tributária, com a definição dos seus elementos, ou seja, dos sujeitos envolvidos, da natureza e do objeto da relação jurídica que será levada à cobrança no processo de execução. Já a liquidez consiste na determinação da mensuração da prestação, do quantum a ser cobrado.

> Essa presunção, no entanto, bem como o efeito da prova pré-constituída, nos termos do parágrafo único, é relativa (juris tantum), ficando a cargo do sujeito passivo, ou do terceiro a quem a presunção aproveitar, apontar e comprovar os eventuais vícios, formais ou materiais, da inscrição ou do processo administrativo de constituição do crédito.
> Nas palavras precisas de Hugo de Brito Machado:
>
> Essa presunção, todavia, é relativa, podendo ser elidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a quem aproveite (CTN, art. 204, parágrafo único).
> (...)
> A presunção de liquidez e certeza da dívida ativa regularmente inscrita não resulta – como pode parecer – de haver o art. 204 do Código Tributário Nacional adotado a tese segundo a qual os atos administrativos gozem de presunção de validade. Ela decorre da circunstância de ser a inscrição em Dívida Ativa precedida de apuração em regular processo administrativo, no qual é assegurada ampla defesa ao sujeito passivo da obrigação tributária. Por isto mesmo, para superar tal presunção basta a demonstração de que no processo administrativo ocorreu o cerceamento desse direito fundamental. A prova inequívoca a que se refere o parágrafo único do art. 204 do Código Tributário Nacional não há de ser necessariamente quanto à existência ou ao valor da dívida. Pode ser apenas quanto a falhas no procedimento de sua apuração .

JULGADOS

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA). REQUISITOS FORMAIS DE VALIDADE. ART. 2º, § 5º, DA LEI 6.830/80 (LEF). REEXAME NA VIA ESPECIAL. INVIABILIDADE. VERBETE SUMULAR 7/STJ. INCIDÊNCIA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. AGRAVO NÃO PROVIDO.
1. “O entendimento desta Corte Superior é no sentido de que o exame acerca do preenchimento in concreto dos requisitos essenciais de validade de CDA é providência que demanda o revolvimento do conteúdo fático-probatório dos autos, o que é inviável no âmbito

do recurso especial. Nesse sentido: REsp 1.345.021/CE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 27/02/2013, DJe 02/08/2013)" (AgRg no AREsp 323.134/SP, Primeira Turma, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 3/9/13).
2. Agravo regimental não provido.
(AgRg no AREsp 337.432/MG, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/10/2013, DJe 30/10/2013).

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CABIMENTO AINDA QUE ESGOTADO O PRAZO PARA A OPOSIÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO. PRECEDENTE DA CORTE ESPECIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. DILAÇÃO PROBATÓRIA DESNECESSÁRIA.
1. A Corte Especial consagrou entendimento no sentido de ser viável a apresentação de exceção de pré-executividade ainda que esgotado o prazo para a oposição de embargos à execução (AgRg no Ag 977.769/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Corte Especial, DJe 25.2.2010).
2. A orientação de ambas as Turmas integrantes da Primeira Seção desta Corte é firme no sentido de que a imunidade tributária, comprovada de plano, pode ser suscitada em exceção de pré-executividade.
3. Precedentes: AgRg no AREsp 12.591/RJ, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Segunda Turma, DJe 14.3.2012; AgRg no AREsp 18.579/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24.10.2011; e AgRg no Ag 1281773/MG, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 16.3.2011.
4. Agravo regimental não provido.
(AgRg nos EDcl no REsp 1339353/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/11/2012, DJe 21/11/2012).

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CURADOR ESPECIAL DE DEVEDOR REVEL CITADO POR EDITAL. PEDIDO DE CÓPIAS DE AUTOS DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DO EMBARGANTE. ART. 41 DA LEI N. 6.830/80. IMPOSSIBILIDADE DE INSTAR O FISCO A FAZER PROVA CONTRA SI MESMO, HAJA VISTA A PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CDA A SER ILIDIDA PELA PARTE CONTRÁRIA. ART. 204 DO CTN.
1. Discute-se nos autos se é lícito ao juízo determinar a apresentação de cópias de autos de processo administrativo fiscal, a pedido do curador especial do devedor revel citado por edital, para fins de possibilitar o contraditório e a ampla defesa em autos de embargos à execução.
2. Não é possível conhecer de violação a dispositivo constitucional em sede de recurso especial, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.
3. Esta Corte já se manifestou no sentido de que as cópias do processo administrativo fiscal não são imprescindíveis para a formação da certidão de dívida ativa e, consequentemente, para o ajuizamento da execução fiscal. Assim, o art. 41 da Lei n. 6.830/80 apenas possibilita, a requerimento da parte ou a requisição do juiz, a juntada aos autos de docu-

mentos ou certidões correspondentes ao processo administrativo, caso necessário para solução da controvérsia. Contudo, o ônus de tal juntada é da parte embargante, haja vista a presunção de certeza e liquidez de que goza a CDA, a qual somente pode ser ilidida por prova em contrário a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite, nos termos do art. 204 do CTN.
4. A despeito da possibilidade de o magistrado determinar a exibição de documentos em poder das partes, bem como a requisição de processos administrativos às repartições públicas, nos termos dos arts. 355 e 399, II, do CPC, não é possível instar a Fazenda Pública a fazer prova contra sí mesma, eis que a hipótese dos autos trata de execução fiscal na qual há a presunção de certeza e liquidez da CDA a ser ilidida por prova a cargo do devedor. Por outro lado, o Fisco não se negou a exibir o processo administrativo fiscal para o devedor, ou seu curador especial, o qual poderá dirigir-se à repartição competente e dele extrair cópias, na forma do art. 41 da Lei n. 6.830/80.
5. Recurso especial não provido.
(REsp 1239257/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/03/2011, DJe 31/03/2011).

---

[1] "Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite".
[2] Curso de direito tributário. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 260-261.

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

AUTOR
Rodrigo Fuganti Campos

O contribuinte tem direito à emissão, em seu nome, de certidão negativa de débitos – CND (municipal, estadual ou federal), quando não existam nos registros do Fisco competente quaisquer créditos tributários constituídos em seu nome. Como o direito à obtenção de certidões é assegurado pela Constituição Federal (art. 5º, XXXIV - São a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: b) a obtenção de certidões em repar-

tições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal), a recusa da administração fazendária em fornecê-las deve ser justificada, inclusive com a indicação detalhada dos débitos fiscais supostamente pendentes (não pagos e em situação de exigibilidade).

As certidões refletem os dados e informações mantidos pela administração fazendária relacionados a determinado contribuinte. Ela deve reproduzir fielmente– sem quaisquer presunções – o que consta dos arquivos mantidos pelo Fisco.
Atualmente, as CND's relativas a tributos federais, estaduais e municipais (de grande parte dos Municípios, que possuem estrutura administrativa informatizada) podem ser obtidas via internet, nos termos do artigo 35 da Lei 10522/02. No entanto, no caso de existirem pendências que impeçam a emissão da certidão, por conta de questões de sigilo fiscal normalmente é divulgada a informação de que o contribuinte deve dirigir-se à repartição competente para que lhe seja fornecida sua situação fiscal detalhada.

1.*A exigência de certidão de regularidade fiscal só é válida quando veiculada por meio de lei*
Somente lei em sentido estrito (e não normas infralegais) pode exigir a apresentação de certidão de regularidade fiscal como requisito para a prática de determinado ato, desde que essa exigência não impeça o contribuinte de exercer seus direitos assegurados pela Constituição Federal, como o direito ao trabalho e ao livre exercício da atividade econômica.A obrigatoriedade de lei para tal exigência decorre também dos incisos II (princípio da legalidade) e XIII do artigo 5º da Constituição Federal.

Denota-se da leitura do artigo que são necessárias duas previsões legais para que se exija a apresentação da CND: uma que que obrigue a comprovação do pagamento de determinado tributo e outra que determine seja essa prova feita por meio de certidão negativa.

JULGADOS

Súmula 18 da Advocacia Geral da União (Publicada no DOU, Seção I, de 28/06, 1º/07 e 02/07/2002): "Da decisão judicial que determinar a concessão de Certidão Negativa de Débito (CND), em face da inexistência de crédito tributário constituído, não se interporá recurso".

"ADMINISTRATIVO E FISCAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. MANDADO DE SEGURANÇA. CNPJ. ALTERAÇÃO DO CADASTRO. LEI Nº 5.614/70. IMPOSIÇÃO DE EXIGÊNCIAS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, REGULARIZAÇÃO DAS PENDÊNCIAS FISCAIS DO NOVO SÓCIO. CONDIÇÕES DA IN SRF 200/02. LIMITES À LIVRE INICIATIVA (EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA).1.A inscrição e modificação dos dados no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ devem ser garanti-

das a todas as empresas legalmente constituídas, mediante o arquivamento de seus estatutos e suas alterações na Junta Comercial Estadual, sem a imposição de restrições infralegais, que obstaculizem o exercício da livre iniciativa e desenvolvimento pleno de suas atividades econômicas.2.A Lei nº 5.614/70, que versa sobre o cadastro federal de contribuintes, outorgou ao Ministro da Fazenda o dever de regular o instrumento de registro, para dotar o sistema de normas procedimentais para viabilizar a inscrição e atualização dos dados, sem permitir que imposições limitadoras da livre iniciativa restassem veiculadas sob o jugo da mencionada lei.3.As turmas da Primeira Seção desta Corte já assentaram que é ilegítima a criação de empecilhos, mediante norma infralegal, para a inscrição e alteração dos dados cadastrais no CNPJ. Precedentes: REsp. 760.320/RS, DJU 01.02.07; REsp. 662.972/RS, DJU 05.10.06;REsp. 411.949/PR, DJU 14.08.06; REsp. 529.311/RS, DJU 13.10.03 e; RMS 8.880/CE, DJU 08.02.00.4.Conforme cediço, "o sócio de empresa que está inadimplente não pode servir de empecilho para a inscrição de nova empresa pelo só motivo de nele figurar o remisso como integrante" (RMS 8.880/CE, 2ª Turma, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJU 08.02.2000). 5.Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art.543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008".
(REsp 1.103.009/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 01/02/2010)

"RECURSO ESPECIAL. CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. JUNTA COMERCIAL.EXIGÊNCIA DE CERTIDÃO NEGATIVA TRIBUTÁRIA. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. ANTINOMIA JURÍDICA DE SEGUNDO GRAU.CONFLITO ENTRE O CRITÉRIO CRONOLÓGICO E O DA ESPECIALIDADE.HIPÓTESE DE PREVALÊNCIA DO CRITÉRIO CRONOLÓGICO.
1. Exigência, por Junta Comercial, de certidões negativas tributárias como condição para o arquivamento de ato de incorporação de sociedades empresárias.2. Inocorrência de maltrato ao art. 535 do CPC quando o acórdão recorrido, ainda que de forma sucinta, aprecia com clareza as questões essenciais ao julgamento da lide, não estando o magistrado obrigado a rebater, um a um, os argumentos deduzidos pelas partes.3. Antinomia jurídica entre a Lei 8.934/94, ao regular o registro público de empresas mercantis e atividades afins, e leis tributárias específicas anteriores.4. Possibilidade de aplicação do critério cronológico ou do critério da especialidade, caracterizando um conflito qualificado como "antinomia de segundo grau".5. Prevalência excepcional do critério cronológico. Doutrina sobre o tema.
6. Derrogação tácita dos dispositivos de leis tributárias anteriores que condicionavam o ato de arquivamento na Junta Comercial à apresentação de certidão negativa de débitos. (...)"
(REsp 1290954/SC, Rel. Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, TERCEIRA TURMA, julgado em 11/02/2014, DJe 25/02/2014)

"MANDADO DE SEGURANÇA. ARQUIVAMENTO DE ALTERAÇÃO CONTRATUAL. JUNTA COMERCIAL. EXIGÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE CND ESTADUAL. CND PREVIDENCIÁRIA. FINALIDADE ESPECÍFICA. ILEGALIDADE. 1. Tem-se como ilegal a exigência de Certidão Negativa de Débito estadual para o arquivamento de alteração contratual de sociedade mercantil, uma vez que o art. 37, § único, da Lei Federal n.º 8.934/94, veda a exigência de qualquer outro documento que não os ali arrolados. 2. Não há previsão legal para se exigir a apresentação de outras Certidões Negativas de Débito, para fins de pedido de arquivamento de alteração contratual perante a Junta Comercial, que não as Certidões Negativas de Débitos Federais e do INSS e o Certificado de Regularidade do FGTS, conforme Lei n º 8212/91, art. 47, I, d, alterada pela Lei nº 9032/95, e Lei nº 8036/90, art. 27. 3. A Lei nº 8.212/91, em seu artigo 47, I, "d", prevê a exigência da certidão, porém, não determina finalidade específica para que sejam arquivados atos de incorporação".
(TRF4, APELREEX 5010652-19.2013.404.7200, Quarta Turma, Relator p/ Acórdão Candido Alfredo Silva Leal Junior, juntado aos autos em 25/10/2013)

"DIREITO ADMINISTRATIVO. CELEBRAÇÃO DE CONTRATO ADMINISTRATIVO. EXIGÊNCIA EM LEI DE CERTIDÕES NEGATIVAS. NÃO APRESENTAÇÃO.AUSÊNCIA DE ILEGALIDADE OU ABUSO DE PODER. (...)"
(TJPR - 5ª C.Cível em Composição Integral - MS - 1144502-0 - Foro Central da Comarca da Região Metropolitana de Curitiba - Rel.: Leonel Cunha - Unânime –Julg. 18.02.2014)

"MANDADO DE SEGURANÇA COM PEDIDO DE LIMINAR. PLEITO DE FORMALIZAÇÃO DE CONVÊNIO ENTRE A IMPETRANTE E O ESTADO DO PARANÁ PARA A LIBERAÇÃO DE VERBA DESTINADA A PROGRAMA HOSPSUS. EXIGIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE CERTIDÕES NEGATIVAS DE DÉBITOS FEDERAIS, ESTADUAIS E MUNICIPAIS E LIBERATÓRIA DO TRIBUNAL DE CONTAS PARA A FORMALIZAÇÃO DO CONVÊNIO E LIBERAÇÃO DA VERBA. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO DA IMPETRANTE. SEGURANÇA DENEGADA.De acordo com o disposto no artigo 136, incisos II e IV, da Lei nº 15.608/07 e Decreto Estadual nº 1.198/11, art. 11, que se faz necessária a apresentação da Certidão Liberatória do Tribunal de Contas do Estado do Paraná e prova da regularidade para com as Fazendas Federal, Estadual e Municipal, dentro outros requisitos, para a concessão de auxílio ou pagamento de subvenções às instituições privadas.Restando afirmado pela própria impetrante, em sua inicial, que não atende ao requisito de regularidade fiscal, não há falar em violação a direito líquido e certo seu"
(TJPR - 5ª C.Cível em Composição Integral - MS - 930805-2 - Foro Central da Comarca da Região Metropolitana de Curitiba - Rel.: Luiz Mateus de Lima - Unânime -Julg. 09.04.2013)

2. *CND e as sanções políticas*

Apesar de justificável a exigência de CND para determinados atos, na medida em que prestigia o interesse público à informação de regularidade fiscal ou não de determinado contribuinte, as chamadas "sanções políticas" – restrições não-razoáveis ou desproporcionais, que comprometam o exercício das atividades econômicas pelos contribuintes – são afastadas pela jurisprudência, o que é inclusive objeto das Súmulas nºs 70, 323 e 547 do STF. Isso porque o Fisco tem meios próprios para a apuração e cobrança do crédito tributário, não podendo utilizar-se de métodos coercitivos para essa finalidade. Assim, em algumas situações, quando a exigência desmotivada de CND impede o contribuinte de praticar algum ato, se está diante de uma sanção política, que deve ser afastada.
"CONSTITUCIONAL. DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. DIREITO DE PETIÇÃO. TRIBUTÁRIO E POLÍTICA FISCAL. REGULARIDADE FISCAL. NORMAS QUE CONDICIONAM A PRÁTICA DE ATOS DA VIDA CIVIL E EMPRESARIAL À QUITAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. CARACTERIZAÇÃO ESPECÍFICA COMO SANÇÃO POLÍTICA. AÇÃO CONHECIDA QUANTO À LEI FEDERAL 7.711/1988, ART. 1º, I, III E IV, PAR. 1º A 3º, E ART. 2º.(...)2. Alegada violação do direito fundamental ao livre acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV da Constituição), na medida em que as normas impedem o contribuinte de ir a juízo discutir a validade do crédito tributário. Caracterização de sanções políticas, isto é, de normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário.3. Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, par. ún., da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se predispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição. É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição aoexercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável.4. Os incisos I, III e IV do art. 1º violam o art. 5º, XXXV da Constituição, na medida em que ignoram sumariamente o direito do contribuinte de rever em âmbito judicial ou administrativo a validade de créditos tributários. Violam, também o art. 170, par. ún. da Constituição, que garante o

exercício de atividades profissionais ou econômicas lícitas. (...)"
(ADI 173, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2008, DJe de 20/03/2009)
"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRECATÓRIOS. ART. 19 DA LEI NACIONAL Nº 11.033, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2004. AFRONTA AOS ARTS. 5º, INC. XXXVI, E 100 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 1. O art. 19 da Lei n. 11.033/04 impõe condições para o levantamento dos valores do precatório devido pela Fazenda Pública. 2. A norma infraconstitucional estatuiu condição para a satisfação do direito do jurisdicionado - constitucionalmente garantido - que não se contém na norma fundamental da República. 3. A matéria relativa a precatórios não chama a atuação do legislador infraconstitucional, menos ainda para impor restrições que não se coadunam com o direito à efetividade da jurisdição e o respeito à coisa julgada. 4. O condicionamento do levantamento do que é devido por força de decisão judicial ou de autorização para o depósito em conta bancária de valores decorrentes de precatório judicial, estabelecido pela norma questionada, agrava o que vem estatuído como dever da Fazenda Pública em face de obrigação que se tenha reconhecido judicialmente em razão e nas condições estabelecidas pelo Poder Judiciário, não se mesclando, confundindo ou, menos ainda, frustrando pela existência paralela de débitos de outra fonte e natureza que, eventualmente, o jurisdicionado tenha com a Fazenda Pública. 5. Entendimento contrário avilta o princípio da separação de poderes e, a um só tempo, restringe o vigor e a eficácia das decisões judiciais ou da satisfação a elas devida. 6. Os requisitos definidos para a satisfação dos precatórios somente podem ser fixados pela Constituição, a saber: a requisição do pagamento pelo Presidente do Tribunal que tenha proferido a decisão; a inclusão, no orçamento das entidades políticas, das verbas necessárias ao pagamento de precatórios apresentados até 1º de julho de cada ano; o pagamento atualizado até o final do exercício seguinte ao da apresentação dos precatórios, observada a ordem cronológica de sua apresentação. 7. A determinação de condicionantes e requisitos para o levantamento ou a autorização para depósito em conta bancária de valores decorrentes de precatórios judiciais, que não aqueles constantes de norma constitucional, ofende os princípios da garantia da jurisdição efetiva (art. 5º, inc. XXXVI) e o art. 100 e seus incisos, não podendo ser tida como válida a norma que, ao fixar novos requisitos, embaraça o levantamento dos precatórios. 8. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente."
(ADI 3453, Relatora: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 30/11/2006, DJ 16-03-2007)

3. *Constituição do crédito tributário e CND*

Nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício ou lançamento por declaração, é imprescindível a constituição do crédito tributário, por parte do Fisco, para que não se forneça a

certidão negativa de débitos. Assim, por exemplo, se ocorrido o fato gerador do IPVA e por qualquer motivo não for lançado o tributo pelo Estado competente, o valor correspondente a esse imposto não poderá impedir a emissão da CND estadual em nome do contribuinte.

Diversamente, nos tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, a declaração do débito pelo contribuinte desacompanhada do respectivo pagamento, por já constituir o crédito tributário, poderá impedir a emissão da certidão negativa, nos termos da Súmula nº 446 do STJ (DJe 13/05/2010):

> *“Declaração e Não Pagamento de Débito Tributário - Legitimidade - Expedição de Certidão Negativa ou Positiva com Efeito de Negativa. Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa”.*

4. *Descumprimento de obrigação acessória e CND*

O descumprimento de obrigações acessórias pelo contribuinte, assim como quaisquer irregularidades no seu cadastro, não são motivos para que ele não tenha direito à CND, uma vez que é necessária a constituição do crédito tributário, como visto acima.

JULGADOS

“(...)
3. O acórdão regional apresentou os seguintes fundamentos: a) de acordo com a inteligência do art. 205 do CTN, somente a partir da formalização do crédito tributário é que a autoridade fiscal poderá recusar-se ao fornecimento de certidão negativa de débitos; e b) na espécie, o simples descumprimento de obrigação acessória (entrega de DCTF e DIPJ) não caracteriza óbice à expedição da CND vindicada.
4. É entendimento deste Tribunal de a mera alegação de descumprimento de obrigação acessória, no caso, entrega de DCTF e DIPJ, não legitima a recusa ao fornecimento de certidão de regularidade fiscal (CND), mormente se não constatada a existência de débito vencido em favor da Fazenda, devidamente constituído.
Precedentes: (REsp 831.975/SP, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5/11/2008, REsp 944.744/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 7/8/2008, Edcl No AgRg no Ag 449.559/SC, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 24/06/2008, REsp 1.074.307/RS, Desta Relatoria, DJ de 5/3/2009). (...)”
(EDcl no AgRg no REsp 1037444/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/11/2009, DJe 03/12/2009)

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DES-

> CUMPRIMENTO. MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NECESSIDADE. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. 1. A falta de entrega de DCTF, DIPJ e demais declarações fiscais dá ensejo ao lançamento de ofício da penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória. 2. Inexistente o lançamento, com o qual o crédito adquire certeza e liquidez, não há falar em crédito em favor do Fisco, mas tão-somente em obrigação tributária não cumprida pelo sujeito passivo, o que não lhe retira o direito à CND. (TRF4, AG 5025441-89.2013.404.0000, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Jorge AntonioMaurique, juntado aos autos em 15/01/2014)

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

A autoridade não pode fornecer a certidão em termos distintos daqueles constantes do respectivo requerimento. A omissão em fornecer a certidão dentro do prazo de dez dias é ato ilegal passível de ser atacado por meio de Mandado de Segurança, conforme o seguinte julgado do TRF4:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EXPEDIÇÃO DE CP-DEN. DEFERIMENTO DE LIMINAR. PERDA DE OBJETO - INOCORRÊNCIA. A decisão que outorga medida liminar, mesmo quando esta é irreversivelmente satisfativa, não esgota o objeto da lide, nem elimina o interesse de recorrer, pois a prestação jurisdicional completa é direito subjetivo da parte, constitucionalmente resguardado. Havendo crédito tributário garantido por penhora, é de ser expedida a CND ou CNPD, nos termos do art. 206 do CTN. A omissão da autoridade administrativa em expedir a certidão no prazo de dez dias (CTN, art. 205, § único) constitui ato ilegal, passível de correção por mandado de segurança."
(TRF4, AMS 2006.71.00.001678-6, Segunda Turma, Relator Leandro Paulsen, D.E. 04/07/2007)

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

AUTOR
Rodrigo Fuganti Campos

Quando existir crédito tributário constituído em face do contribuinte, ele não terá direito à

certidão negativa de débitos. Se os débitos existentes forem exigíveis, aautoridade fazendária expedirá certidão positiva de débitos. Por outro lado, será emitida Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa (CPD-EN)nos casos em que houver (i) créditos não vencidos; (ii) créditos em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora; e (iii) créditos cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional. Para que a penhora seja considerada efetivada, não se exige a expressa homologação do ato de penhora por parte do juiz.

A CPD-EN tem o mesmo valor e eficácia da CND, não sendo válidas quaisquer restrições àquela em comparação com esta.

JULGADOS

> “(...) 5. Se há débitos tributários em nome da impetrante, não há falar em direito à Certidão Negativa de Débitos - CND; contudo, se há débitos, com a exigibilidade suspensa, deve-se reconhecer o direito da impetrante a uma certidão, na qual conste a existência dessa dívida tributária e conste, também, a situação pela qual o crédito tributário está suspenso. Contendo essas informações, mais as informações referentes à identificação do requerente, ao domicílio fiscal, ao ramo de negócio ou atividade e ao período a que se refere o pedido, a certidão terá os mesmos efeitos daquela prevista no artigo 205 do CTN (Certidão Negativa de Débitos). Precedentes: REsp 1.012.866/CE, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 25/3/2008, DJe 30/4/2008; REsp 703.245/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 12/2/2008, DJe 3/3/2008;e AgRg no REsp 723.915/SP, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 291.(...)
> (AgRg no REsp 1164219/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/05/2010, DJe 27/05/2010
>
> “TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITOS COM EFEITOS DE NEGATIVA. 1. O art. 206 do CTN trata da certidão positiva de débitos com efeitos de negativa (CPD-EN) dispondo que terá os mesmos efeitos da certidão negativa a que constar a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa. Caso em que não logrou a apelante demonstrar ter cumprido com os requisitos previstos no art. 206 do CTN. 2. Apelo desprovido”
> (TRF4, AC 2007.70.00.029027-8, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 27/01/2010)

1.Cabimento de Ação Cautelar para assegurar a expedição de CPD-EN
Quando o contribuinte possuir débito inscrito em dívida ativa aguardando o ajuizamento

da respectiva Execução Fiscal, lhe é assegurado, de acordo com a jurisprudência, o direito de – por meio de Ação Cautelar – garantir em juízo o débito a ser executado e, assim, obter a CPD-EN. É que o contribuinte não pode ser prejudicado no desenvolvimento normal de suas atividades, enquanto aguarda que a procuradoria fiscal ajuíze a Execução Fiscal (o que pode levar anos), para que, então, ofereça garantia e obtenha a certidão.

JULGADOS

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AÇÃO CAUTELAR PARA ASSEGURAR A EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE. INSUFICIÊNCIA DA CAUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. O contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa. (...).2. Dispõe o artigo 206 do CTN que: "tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa." A caução oferecida pelo contribuinte, antes da propositura da execução fiscal é equiparável à penhora antecipada e viabiliza a certidão pretendida, desde que prestada em valor suficiente à garantia do juízo. 3. É viável a antecipação dos efeitos que seriam obtidos com a penhora no executivo fiscal, através de caução de eficácia semelhante. A percorrer-se entendimento diverso, o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco não se voltou judicialmente ainda. 4. Deveras, não pode ser imputado ao contribuinte solvente, isto é, aquele em condições de oferecer bens suficientes à garantia da dívida, prejuízo pela demora do Fisco em ajuizar a execução fiscal para a cobrança do débito tributário. Raciocínio inverso implicaria em que o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco ainda não se voltou judicialmente. (...)"
(STJ, REsp nº 1.123.669/RS, 1ª Seção, Rel. Luiz Fux, DJe 01/02/2010) (Destacou-se)

"APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO CAUTELAR DE CAUÇÃO PARA FINS DE EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. BEM IMÓVEL LIVRE DE QUALQUER GRAVAME. DEFERIMENTO DA MEDIDA QUE VIABILIZA O EXERCÍCIO PROFISSIONAL E EMPRESARIAL. CONCRETIZAÇÃO DE VALORES SOCIAIS COMO O TRABALHO E A LIVRE INICIATIVA. POSSIBILIDADE DE OFERTA DE CAUÇÃO ANTES DO AJUIZAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL QUE, QUANDO E SE AFORADA, EVENTUALMENTE IMPLICARÁ A CONVER-

SÃO EM PENHORA. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO. PRECEDENTES DO STJ E DESTA CORTE. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO."É lícito ao contribuinte oferecer, antes do ajuizamento da execução fiscal, caução no valor do débito inscrito em dívida ativa com o objetivo de, antecipando a penhora que garantiria o processo de execução, obter certidão positiva com efeitos de negativa. Precedentes. (AgRg no REsp 811136/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/04/2006, DJ 31/05/2006, p. 252)"
(TJPR - 1ª C.Cível - AC - 1100639-4 - Rel.: Carlos Mansur Arida - Unânime –Julg.. 11.02.2014)

'PROCESSUAL. EXECUÇÃO JÁ INICIADA. CARÊNCIA DE AÇÃO. FALTA DE INTERESSE DE AGIR TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. OFERECIMENTO DE BENS EM CAUÇÃO. ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA PENHORA.. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. 1. Extinção parcial da writ por falta de interesse processual em face da anterioridade da propositura da execução fiscal relativamente à parte dos débitos. 2. A jurisprudência atual desta Corte e do STJ posicionou-se no sentido da possibilidade de extração de certificado de regularidade fiscal mediante o ajuizamento de ação na qual se antecipe, mediante caução, a ulterior penhora a ser formalizada no curso do executivo fiscal ainda não promovido, ao fundamento de que o contribuinte não pode sofrer prejuízo com a demora da Fazenda Pública em ajuizar executivo fiscal. Caso em que a "medida cautelar de caução" sequer tem natureza cautelar no sentido processual do termo, porquanto não visa a garantir o processo, mas exercer direito material do contribuinte. 3. Não se presta, a caução, todavia, para suspender a exigibilidade dos créditos tributários, uma vez que não há previsão de tal hipótese dentre as arroladas no art. 151 do CTN. 4. Mediante caução, antecipam-se os efeitos que seriam obtidos após a formalização da penhora na execução fiscal. Assim, deve a caução atender aos mesmos requisitos da penhora para que se afigure como garantia idônea. 5. Os elementos constantes dos autos indicam a insuficiência da garantia oferecida em face da dívida, devendo ser indeferida a CPD-EN."
(TRF4, AC 5010830-83.2013.404.7000, Segunda Turma, Relatora p/ Acórdão Luciane Amaral Corrêa Münch, juntado aos autos em 18/12/2013)

Art. 207. Independentemente de disposição legal permissiva, será dispensada a prova de quitação de tributos, ou o seu suprimento, quando se tratar de prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito, respondendo, porém, todos os participantes

no ato pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator.

AUTOR
Rodrigo Fuganti Campos

O artigo assegura ao contribuinte o direito a praticar determinado ato independentemente da apresentação de certidão, desde que se trate de ato indispensável para evitar a caducidade de algum direito.

A parte final do dispositivo visa resguardar os interesses do Fisco, responsabilizando todos aqueles que participaram do ato para o qual a certidão de regularidade fiscal seria exigível. Essa regra, no entanto,retira a aplicação prática do artigo, uma vez que, embora autorizada a dispensa da apresentação de certidão em determinadas situações, todos os envolvidos no ato jurídico poderão responder pelo tributo eventualmente devido e demais encargos.

Vale registrar que parte da doutrina[1] defende que a expressão "todos os participantes no ato" deve ser entendida em termos, significando aqueles que tenham interesse na prática do ato e cuja capacidade contributiva tenha sido aumentada em decorrência dele. Ou seja, aqueles que obtiveram acréscimo patrimonial. A responsabilidade de terceiros, também segundo a referida doutrina, é subsidiária, supletiva à responsabilidade do contribuinte.

---

[1] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28 ed. Malheiros: São Paulo, 2007. p. 282

Art. 208. A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.

AUTOR
Rodrigo Fuganti Campos

No caso de o contribuinte possuir crédito tributário exigível e lhe for fornecida certidão negativa de débitos, fica caracterizado o erro contra a fazenda pública. Caso o funcionário

responsável tenha expedido a certidão negativa com dolo (sabendo que contribuinte não tinha direito a ela) deve responder pessoalmente pelo crédito tributário e juros de mora. Nesse sentido, vale citar o seguinte julgado:

> " (...) 4. A certidão expedida pelos órgãos fazendários, em verdade, só pode informar aquilo que efetivamente ocorreu, por isso que, nos termos do art. 208 do CTN, "a certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos". (...)
> (AgRg no REsp 1164219/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/05/2010, DJe 27/05/2010

Parágrafo único. O disposto neste artigo não exclui a responsabilidade criminal e funcional que no caso couber.

Além de responder pelo crédito tributário constituído, o funcionário pode ser punido administrativa e criminalmente pelo ato dolosamente praticado.

Artigo 209. A expressão "Fazenda Pública" quando empregado nesta Lei sem qualificação, abrange a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

AUTOR
Eleandra Leal dos Santos Moraes

COMENTÁRIOS

Dentro do ordenamento jurídico tributário quando se falar em 'Fazenda Pública', sem especificação, quer-se significar que a Lei está dispondo regras que se aplicam tanto à União Federal, aos Estados, ao Distrito Federal e ainda, aos Municípios; em outras palavras, quando a legislação tributária pretender dispor sobre regras específicas adeterminado ente estatal, deve ser de modo expresso.

Porém, em sua acepção técnico-jurídica, pela designação 'Fazenda Pública' está implícita toda a Administração Pública (da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal) quando comparecem perante o Poder Judiciário para litigarem.O tratamento processual das pessoas jurídicas de direito público interno (abrangidas pela expressão Fazenda Pública) é diferenciado, para não dizer privilegiado, pois goza de prerrogativas processuais, ex vi, artigo 188 do CPC[1].Salutar a advertência de Marcelo Guerra Martins:

"É preciso, todavia, ter em conta que a expressão não está circunscrita, exclusivamente, às entidades estatais, abrangendo pessoas administrativas submetidas ao regime ao regime de direito público, vale dizer, autarquias e fundações públicas"[2].

JURISPRUDÊNCIA:

"PREVIDENCIÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PORTE DE REMESSA E RETORNO. ISENÇÃO DO INSS. INOCORRÊNCIA. DISPENSA APENAS DO DEPÓSITO PRÉVIO. RECOLHIMENTO AO FINAL. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. *A autarquia previdenciária, equiparada em prerrogativas e privilégios à Fazenda Pública (art. 8º da Lei nº 8.620/93), está dispensada do depósito prévio de custas e despesas processuais, mas estas deverão ser pagas ao final da demanda pela parte vencida*.

2. *Agravo regimental a que se nega provimento.* (AgRg no REsp 1267575/SP, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 12/12/2012)"

"PROCESSO CIVIL – INTIMAÇÃO – PRERROGATIVAS DA FAZENDA PÚBLICA – IGUALDADE DAS PARTES – ASSIMETRIA DE RELAÇÕES - LEI 11.033/2004.

1*. Dentre os princípios constitucionais que regem a relação processual está o da igualdade entre as partes, o qual não afasta as prerrogativas de partes em circunstâncias especiais, tais como: Ministério Público, Defensoria Pública e Fazenda Pública, abrangendo também as autarquias e as fundações públicas.*

2. A intimação pessoal instituída para estas entidades não desequilibra a relação, na medida em que representam elas a coletividade ou o interesse público.

3. A Corte Especial, em recente decisão, interpretando a regra que ordena a intimação da Fazenda Pública, deixou sedimentado que tal ato processual se realiza por oficial de justiça, contando-se o prazo da juntada do mandado, devidamente cumprido.

4. A Lei 11.033/2004, reguladora do mercado financeiro, em seu art. 20, introduziu sorrateiramente dispositivo que privilegia os Procuradores da Fazenda, estabelecendo que eles são intimados com vista aos autos.

5. A sistemática do novo tipo de intimação, além de desigualar o tratamento das partes, estabelecendo o odioso privilégio em favor de uma categoria de representantes da Fazenda Pública, os Procuradores da Fazenda, desorganiza e dificulta a atividade cartorária.

6. Dispositivo legal, (art. 20 da Lei 11.033/2004) que se choca com o princípio constitucional da igualdade das partes.

7. Incidente de inconstitucionalidade acolhido.

(STJ, Edc no Resp 531308/PR, min. Eliana Calmon, 2ª Turma, data do julgamento 04/04/2005)

---

[1] "CPC: Art. 188. Computar-se-á em quádruplo o prazo para contestar e em dobro para recorrer quando a parte for a Fazenda Pública ou o Ministério Público".

[2] Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. Coordenação Vladimir Passos de Freitas – 6ª Ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 1160.

Art. 210. Os prazos fixados nesta Lei ou na legislação serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo--se o de vencimento.
Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

AUTOR
Eleandra Leal dos Santos Moraes

É sabido que o CPC é aplicado subsidiariamente ao CTN em relação às normas tributárias de cunho processual; desta forma, o artigo supra repete a regra inserta no Código de Processo Civil:

> *"Art. 184. Salvo disposição em contrário, computar-se-ão os prazos, excluindo o dia do começo e incluindo o do vencimento.*
> *§ 1o Considera-se prorrogado o prazo até o primeiro dia útil se o vencimento cair em feriado ou em dia em que:*
> *I - for determinado o fechamento do fórum;*
> *II - o expediente forense for encerrado antes da hora normal".*

Desta forma, extraí-se do dispositivo em análise, que os prazos tributários obedecem a sistemática da lei processual civil, em que os prazos serão contínuos e peremptórios; isto é, contam-se em "dias corridos" (não se interrompendo em domingos e feriados) e são "fatais" (não são prorrogados ao bel-prazer do contribuinte).
Tais regras foram repetidas no Decreto nº 70.235/72 que trata do Processo Administrativo Fiscal, veja-se:

> *"Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.*
> *Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato".*

Assim, importa concluir que nenhum prazo se inicia ou finda em dia não útil, prorrogando-se o seu início ou fim para o primeiro dia posterior em que houver expediente normal.

JURISPRUDÊNCIA:

"PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. PROGRAMA DE PARCELAMENTO (PAES). TERMO FINAL DE ADESÃO. DIA DE DOMINGO. PRORROGAÇÃO DIA ÚTIL. PREVISÃO LEGAL. ART. 210, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. 1. A alegação genérica de violação do art. 535 do Código de Processo Civil, sem explicitar os pontos em que teria sido omisso o acórdão recorrido, atrai a aplicação do disposto na Súmula 284/STF. 2. Descumprido o necessário e indispensável exame dos dispositivos de lei invocados pelo acórdão recorrido apto a viabilizar a pretensão recursal da recorrente, a despeito da oposição dos embargos de declaração. Incidência da Súmula 211/STJ. 3. O programa de parcelamento instituído pela Lei n. 10.684/2003 (PAES) instituiu prazo de adesão em 31.8.2003, um domingo. 4. É devida a prorrogação para o primeiro dia útil subsequente, 1.9.2003 (segunda-feira), pois o art. 210, parágrafo único, do CTN estabelece que os prazos fixados na "legislação tributária" - à qual se amolda o programa de parcelamento em comento -, somente vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato. 5. Se a instituição do programa de parcelamento e a sua adesão são faculdades perpetradas pela Administração Fazendária e pelo Administrado, respectivamente, não se mostra razoável a interpretação que reduza do devedor a possibilidade de assentimento com o programa legalmente instituído. Recurso especial improvido.(REsp 1332712/CE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/11/2012, DJe 04/12/2012)"

DOUTRINA:

1.Contagem de Prazo. O art. 184, CPC, trata da contagem dos prazos processuais em dias e alberga duas vetustas normas de processo: dies a quo non computatur in termino e dies ad quem computatur in termino. Os prazos correm da data da citação ou da intimação (arts. 240, 241 e 242, CPC) e são contados a partir do primeiro dia útil subsequente (art. 184, § 2º, CPC). Considera-se prorrogado o prazo até o primeiro dia útil se o vencimento cair em dia feriado (art. 175, CPC) ou em dia que for determinado o fechamento do fórum ou o expediente forense for encerrado antes da hora normal (art. 172, § 3º, CPC). No direito brasileiro nenhum prazo processual pode ter o seu início de contagem e o seu término em dia feriado (STJ, 1ª Turma, AgRg. no Resp 626.959/PB, rel. Min. Luiz Fux, j. em 15.02.2005, DJ 21.03.2005, p. 252)[1].

---

[1] MARINONI, Luiz Guilherme. MITIDIERO, Daniel. Código de Processo Civil Comentado artigo por artigo, 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 209.

Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.”

AUTOR
Rosaldo Trevisan

Anotações gerais:

Artigo de caráter democrático, que busca proporcionar o livre acesso à legislação tributária (o que sem dúvida facilita o cumprimento voluntário das obrigações tributárias), o art. 212 é indubitavelmente o artigo mais ignorado do Código Tributário Nacional, constituindo lamentavelmente quase letra morta, ou, nas palavras de BALEEIRO, um “sino sem badalo”.[1]

Pela estatura hierárquica da norma a ser publicada pelos Poderes Executivos, não se está no artigo simplesmente a falar de regulamentos, mas de consolidações (que abarcam não só a compilação de todas as normas de ordem legal, como as correspondentes disciplinas regulamentares).

Diante da dificuldade de acesso à multiplicidade de normas tributárias que existiam no país na década de 60 do século passado, época em que eram impensáveis os mecanismos de “busca eletrônica” com os quais contamos hoje, buscou o legislador garantir ao contribuinte o conhecimento das normas que regem cada uma das exações, com razoável grau de atualização (anual).

A importância da consolidação da legislação (não só a tributária) foi reconhecida no texto constitucional de 1988 (art. 59, parágrafo único), sendo a matéria remetida à lei complementar. Assim, com autorização constitucional, e já na era da “internet”, é o espírito consolidador renovado e ampliado na Lei Complementar (LC) no 95, de 26/02/1998, que dispõe, em seus arts.13 a 17, sobre codificação e consolidação de leis (“por volumes contendo matérias conexas ou afins, constituindo em seu todo a Consolidação da Legislação Federal”) e disposições infralegais.

A vontade do legislador na LC no 95/1998 guardava ímpeto (para alguns, delírio) semelhante ao dos elaboradores da codificação tributária, como se percebe pelos textos dos arts. 15[2], 16[3] e 17[4]. E, em sede regulamentar (Decreto no 4.176/2002, arts. 42 a 51), foram

ainda detalhados os procedimentos necessários às consolidações e criadas comissões permanentes encarregadas dos trabalhos nos ministérios, coordenadas pela Casa Civil da Presidência da República. Contudo, a iniciativa não teve melhor sorte que a estatuída na codificação tributária, sendo escassos os resultados.

É preciso alertar que alta taxa de fertilidade legislativa em matéria tributária mantém-se até os dias atuais e, mesmo na era da técnica e da informática, é difícil saber, ao certo, se determinado dispositivo normativo está vigente. Alguém que consulte, por exemplo, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto no 3.000/1999), seja na homepage da Receita Federal (www.receita.fazenda.gov.br) seja na mantida pela Presidência da República (www.planalto.gov.br) certamente encontrará mais de uma dezena de comandos regulamentares aparentemente vigentes, mas disciplinando disposições de leis já revogadas (algumas há mais de uma década).

Isso faz com que o contribuinte, ao consultar qualquer norma infralegal, tenha que saber, para ter certeza de sua vigência, quais foram as centenas de leis posteriormente publicadas, muitas delas contendo matéria tributária pulverizada e albergada na parte referida ao final da ementa como "...e dá outras providências". Ou ainda ocasiona dispêndios com assinaturas de boletins nos quais empresas privadas acabam prestando um serviço de consolidação prometido na própria codificação tributária.
Todo o exposto torna o cumprimento do art. 212 cada vez mais importante para democratizar o acesso à legislação, principalmente por parte dos que possuem menos recursos. A quantidade de esforço individual para as atualizações/consolidações, multiplicada pelo número de contribuintes, resulta em substancial desperdício de recursos, no Brasil, recursos que poderiam ser direcionados à atividade produtiva.

Anotações específicas:

Apesar de não terem sido cumpridos os prazos referidos no art. 212, vários foram os regulamentos publicados após o Código Tributário Nacional (que, destaque-se, surpreendentemente, foram além da simples disciplina regulamentar, atuando como verdadeiros diplomas consolidadores das dezenas/centenas de leis existentes no país sobre cada espécie tributária). A seguir, são relacionados os principais:

- O **imposto de importação** e o **imposto de exportação**, além dos demais tributos federais devidos na importação (à exceção do AFRMM e da Taxa de Utilização do MERCANTE)[5] mereceram disciplina consolidadora inicialmente no Decreto no 91.030/1985, depois no Decreto no 4.543/2002, e, atualmente, no Decreto no 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro). O Regulamento Aduaneiro, que trata ainda de temas não tributários,[6] é o que vem sendo atualizado de forma mais intensa e periódica no âmbito da RFB, mas ainda sem atender aos prazos referidos no art. 212.

- As disposições sobre o **imposto sobre produtos industrializados** foram consolidadas no Decreto no70.162/1972, depois nos Decretosno 83.263/1979, no 87.981/1982, no 2.637/1998 e no 4.544/2002,[7] e, atualmente, no Decreto no7.212/2010 (Regulamento do IPI - RIPI).

- As disposições sobre o **imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza** foram consolidadas no Decreto no 85.450/1980, depois no Decreto no 1.041/1994, e, atualmente, no Decreto no 3.000/1999 (Regulamento do IR - RIR).[8]

- As disposições sobre o **imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários** foram consolidadas no Decreto no329/1991, depois nos Decretosno2.219/1997 e no4.494/2002, e, atualmente, no Decreto no6.306/2007 (Regulamento do RIOF).[9]

- Por fim, no que se refere ao âmbito federal, as disposições sobre o i**mposto sobre a propriedade territorial rural** estão consolidadas no Decreto no 4.382/2002 (Regulamento do ITR); e a as disposições sobre a Contribuição para o **PIS/PASEP** e a **COFINS** estão-consolidadas no Decreto no4.524/2002.[10]

A disciplina do **ICMS**, além das disposições de caráter nacional (expressas principalmente nas Leis Complementares no 24/1975 e no 87/1996), e acordadas no âmbito do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), consta nos 27 Regulamentos (dos 26 Estados federados e do Distrito Federal).

E o tratamento do **ISSQN**, também veiculado em caráter nacional (pela Lei Complementar no 116/2003), pode encontrar disciplina complementar na legislação de cada um dos 5.570 municípios brasileiros.

---

[1] BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. rev. e atu. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 638.
[2] "Na primeira sessão legislativa de cada legislatura, a Mesa do Congresso Nacional promoverá a atualização da Consolidação das Leis Federais Brasileiras, incorporando às coletâneas que a integram as emendas constitucionais, leis, decretos legislativos e resoluções promulgadas durante a legislatura imediatamente anterior, ordenados e indexados sistematicamente."
[3] "Os órgãos diretamente subordinados à Presidência da República e os Ministérios, assim como as entidades da administração indireta, adotarão, em prazo estabelecido em decreto, as providências necessárias para, observado, no que couber, o procedimento a que se refere o art. 14, ser efetuada a triagem, o exame e a consolidação dos decretos de conteúdo normativo e geral e demais atos normativos inferiores em vigor, vinculados às respectivas áreas de competência, remetendo os textos consolidados à Presidência da

República, que os examinará e reunirá em coletâneas, para posterior publicação.”

[4] “O Poder Executivo, até cento e oitenta dias do início do primeiro ano do mandato presidencial, promoverá a atualização das coletâneas a que se refere o artigo anterior, incorporando aos textos que as integram os decretos e atos de conteúdo normativo e geral editados no último quadriênio”.

[5] O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e a Taxa de Utilização do sistema informatizado que controla sua arrecadação, o MERCANTE, estão hoje disciplinadas no Decreto no 8.257/2014. Tais tributos ainda não foram incluídos no Regulamento Aduaneiro porque a competência para sua cobrança, fiscalização, arrecadação, restituição e concessão de incentivos passou há menos de um ano efetivamente ao controle da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão que elabora o Regulamento Aduaneiro.

[6] É preciso destacar que o Regulamento Aduaneiro, ao contrário dos demais regulamentos elaborados no âmbito da RFB, não trata somente de matéria tributária em seus oito livros. A disciplina dos chamados tributos aduaneiros (impostos de importação e de exportação) é efetuada no Livro II do Regulamento (arts. 69 a 236), e o tratamento das demais espécies tributárias federais devidas na importação se dá no Livro III (arts. 237 a 306).

[7] Publicado na mesma data do Regulamento Aduaneiro de 2002 (27/12/2002). Na época, as duas equipes atualizadoras trabalhavam de forma permanente, em salas próximas, na Coordenação-Geral de Tributação/COSIT, em esforço totalmente sintonizado com o espírito do art. 212 do CTN e com a LC no 95/1998. No mês de dezembro de 2002 foi ainda publicado o Regulamento do IOF/2002 e o Regulamento da COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP/2002, o que caracteriza o último esforço concentrado da RFB na atualização dos Regulamentos. É certo que recentemente a instituição voltou a centrar esforços na atividade consolidadora e regulamentar, com a criação e a renovação de grupos de atualização, mas os resultados ainda são modestos.

[8] O Regulamento mais desatualizado no âmbito da RFB.

[9] Regulamento que sofreu uma média anual de seis alterações diretas.

[10] Também substancialmente desatualizado.

Art. 213. Os Estados pertencentes a uma mesma região geo-econômica celebrarão entre si convênios para o estabelecimento de alíquota uniforme para o imposto a que se refere o artigo 52.
Parágrafo único. Os Municípios de um mesmo Estado procederão igualmente, no que se refere à fixação da alíquota de que trata o artigo 60.

AUTOR
Marcelo de Lima Castro Diniz

Revogação:

O presente artigo não possui mais eficácia no ordenamento jurídico devido à revogação do referido artigo 52 pelo Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968, e do artigo 60 pelo Complementar 31, de 28 de dezembro de 1966. Ademais, a função de observar as disparidades das regiões geo-econômicas para fins de ICMS foi resguardada ao Senado Federal, conforme disposição do artigo 155, § 2º, IV, da CF/88.

Região geoeconômica:

A divisão de um território em regiões geoeconômicas segue o critério das características que cada Estado possui no que concerne à economia e à formação histórica. Em 1969, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE dividiu os complexos regionais brasileiros em cinco regiões: centro-oeste, nordeste, norte, sudeste e sul. Esta divisão é aceita até os dias de hoje.

Convênios:

Os convênios, mencionados no dispositivo acima são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, conforme estabelece o artigo 100 do CTN[1]. Já o Texto Constitucional[2] refere-se aos convênios entre estados federados e DF em matéria de ICMS como forma de concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais, dentro dos limites definidos pela lei complementar[3]. O STF vem se pronunciando pela inconstitucionalidade de leis estaduais, quando isenções, incentivos e beneficios fiscais são concedidos fora das regras definidas por convênio firmado entre estados federados e DF[4].

Alíquota Uniforme:

O parágrafo único do artigo 213 do CTN não foi recepcionado pela CF/88. Conforme texto constitucional, compete ao Senado Federal, no tocante ao ICMS, estabelecer alíquotas mínimas e máximas em operações internas (artigo 155, V, a e b, da CF/88). Já com relação ao ISS, a CF/88 prescreve que compete à lei complementar fixar suas alíquotas máximas e mínimas (artigo 156, § 3º, I). A CF/88, no artigo 151, I, consagra o princípio da uniformidade geográfica, segundo o qual "é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País".

---

[1] Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções interna-

cionais e dos decretos: IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

[2] Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte: (...) XII - cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

[3] Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, dispõe sobre os convênios para a concessão de isenção do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

[4] Encontra-se pendente de deliberação pelo STF, a proposta de Súmula Vinculante 69, apresentada pelo Ministro Gilmar Mendes, com a seguinte redação: „Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.“ Além disso, o STF deverá se pronunciar sobre a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 198, na qual se questionam os artigos 2º, § 2º, e 4º da Lei Complementar nº 24/75, por violação ao artigo 1º da Constituição da República, por ofensa ao princípio democrático, o princípio federativo, o princípio da proporcionalidade, dentre outros preceitos constitucionais.

Art. 214. O Poder Executivo promoverá a realização de convênios com os Estados, para excluir ou limitar a incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, no caso de exportação para o Exterior.

AUTOR

Marcelo de Lima Castro Diniz

Revogação:

O artigo 214 do CTN não foi recepcionado pela CF/88. O artigo 155, X, a, confere imunidade ao ICMS incidente sobre operações que destinem mercadorias e serviços para o exterior. Além disso, à lei complementar compete “excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a” (artigo 155, XII, e, CF/88). Logo, não há competência para o Poder Executivo dispor sobre a matéria.

Art. 215. A lei estadual pode autorizar o Poder Executivo a reajustar, no exercício de 1967, a alíquota de imposto a que se refere o artigo 52, dentro de limites e segundo critérios por ela estabelecidos.

AUTOR
Marcelo de Lima Castro Diniz

Revogação:
O artigo 215 do CTN perdeu sua eficácia após o término do exercício de 1967. Tratava-se de regra de transição aplicável ao antigo ICM (atual ICMS). Além do caráter transitório do dispositivo em questão, o artigo 52 do CTN, que disciplinava o extinto ICM, foi revogado pelo Decreto-lei 406/68. Atualmente, o Poder Executivo não dispõe de competência para deliberar sobre as alíquotas do ICMS. Como dito acima, a CF/88 estabelece que compete ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas e máximas do ICMS, além das alíquotas aplicáveis nas operações interestaduais e de exportação.

Art. 216. O Poder Executivo proporá as medidas legislativas adequadas a possibilitar, sem compressão dos investimentos previstos na proposta orçamentária de 1967, o cumprimento do disposto no art. 21 da Emenda Constitucional nº 18, de 1965.

AUTOR
Marcelo de Lima Castro Diniz

Revogação:
O dispositivo em questão perdeu sua eficácia, pois se refere à proposta orçamentária de 1967. O artigo 21 da Emenda Constitucional 18/65 dispunha sobre a destinação do produto da arrecadação do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados, nas seguintes proporções: 80% (oitenta por cento) para a União, 10% (dez por cento) para o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito federal e 10% (dez por cento) em favor do Fundo de Participação dos Municípios.

Art. 217. As disposições desta Lei, notadamente as dos arts. 17, 74, § 2º, e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei nº 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade:
I - da “contribuição sindical”, denominação que passa a ter o Imposto Sindical de que tratam os arts. 578 e segs. da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei nº 4. 589, de 11 de dezembro de 1964;
II - das denominadas “quotas de previdência” a que aludem os

arts. 71 e 74 da Lei nº 3. 807, de 26 de agosto de 1960, com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a Previdência Social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constituição Federal;
III - da contribuição destinada a constituir "Fundo de Assistência" e "Previdência do Trabalhador Rural", de que trata o art. 158 da Lei nº 4.214, de 2 de março de 1963;
IV - da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo art. 2º da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966;
V - das contribuições, enumeradas no § 2º do art. 34 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos arts. 22 e 23 da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais criadas por lei.

AUTOR
Marcelo de Lima Castro Diniz

O artigo 217 do CTN foi acrescentado pelo Decreto-lei 27, de 14 de novembro de 1966. O escopo do dispositivo foi de preservar a validade e a eficácia de algumas exações, cuja natureza jurídica tributária oscilou até o advento da CF/88[1]. Tais exações não foram disciplinados pela texto originário do CTN. As próprias leis que instituíram as exações tiveram a incumbência de discipliná-las. O CTN regulamentou apenas os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, mas não as "contribuições parafiscais ou especiais".[2] Com o advento da CF/88, as exações referidas pelo artigo 217 do CTN passaram a ter nítida natureza jurídica tributária, encontrando fundamento de validade nos artigos 149 e 195, tratando-se de contribuições especiais . Algumas foram recepcionados pela Constituição Federal de 1988, enquanto outras não.

Contribuição Sindical:
A primeira exação preservada pelo dispositivo é a contribuição sindical. Tal contribuição encontra-se disciplinada pelos artigos 578 a 610 da CLT. Conforme dispõe o artigo 579 da CLT, "a contribuição sindical é devida por todas aqueles que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do Sindicato representativo da mesma categoria ou profissão ou, inexistindo este, na conformidade do disposto no art. 591". Figuram como sujeitos passivos da contribuição sindical tanto os trabalhadores (empregados ou autônomos), quanto os empregadores. A contribuição

devida pelos trabalhadores empregados será recolhida, de uma só vez, anualmente, e consistirá na importância correspondente à remuneração de um dia de trabalho, qualquer que seja a forma da referida remuneração. Já para os agentes ou trabalhadores autônomos e profissionais liberais, a contribuição corresponderá a uma importância correspondente a 30% (trinta por cento) do maior valor-de-referência fixado pelo Poder Executivo, vigente à época em que é devida a contribuição sindical, arredondada para Cr$ 1,00 (um cruzeiro) a fração porventura existente". Enfim, os empregadores deverão contribuir proporcionalmente ao capital social registrado nas respectivas Juntas Comerciais ou órgãos equivalentes, mediante a aplicação de alíquotas, conforme tabela progressiva. A CF/88 consagrou o princípio da liberdade de associação e sindical, vedada a interferência e a intervenção na organização sindical[3] (artigo 580 da CLT). "Até que lei venha a dispor a respeito, incumbe ao Ministério do Trabalho proceder ao registro das entidades sindicais e zelar pela observância do princípio da unicidade", é o que preconiza a Súmula 677 do STF. Estabelece ainda o artigo 8º, IV, que o custeio do sistema confederativo será realizado mediante contribuição fixada pela assembleia geral, independentemente da contribuição prevista em lei. Assim, além da contribuição prevista pelo artigo 579 da CLT, a CF/88 prevê contribuição associativa, sem natureza tributária, exigível apenas dos filiados ao respectivo sindicato[4]. Logo, a CF/88 recepcionou a contribuição sindical na condição de tributo5. Também recepcionou "as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical", tais como SESC, SENAC, SESI, SENAI, etc. (artigo 240 da CF/88).

Quotas de Previdência:
As "quotas de previdência" não são mais exigíveis na atualidade. A CF/88 definiu um novo modelo de custeio da Previdência Social. Consoante dispõe o artigo 194 da CF/88, "a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social". O custeio dessas ações será financiado por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e de contribuições sociais a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, do trabalhador, do importador, dentre outros, conforme definido pelo artigo 19[5] da CF/88[6]. A contribuição ao PIS/PASEP, instituída pela LC 7/70, foi preservada pela CF/88, que a recepcionou expressamente no artigo 239[7]. No que concerne à natureza jurídica das contribuições sociais, tem prevalecido o entendimento de que se trata de tributo[8], submetendo-se, inclusive, ao regime jurídico traçado pelo CTN[9]. Embora prevalecente tal entendimento, é indispensável consignar posições em sentido contrário, nomeadamente a de Marco Aurélio Greco[10], que preconiza o caráter *sui generis* das contribuições sociais.

Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural:
O CTN preservou a "contribuição destinada a constituir "Fundo de Assistência" e "Pre-

vidência do Trabalhador Rural", de que tratava o artigo 158 da Lei nº 4.214/63. No entanto, a Lei 4.214/63 foi integralmente revogada pela Lei 5.889/73, que estatuiu normas reguladoras do trabalho rural. O advento do Texto Constitucional de 1988 significou profunda mudança de concepção da forma de custeio e benefícios da Previdência Social. Enquanto o artigo 194 assegura um conjunto de direitos aos trabalhadores urbanos e rurais em matéria previdenciária, o artigo 195, § 8º, estabelece que "o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei". Atualmente, as Leis 8.212/91 e 8.213/91 disciplinam os planos de custeio e de beneficios previdenciários.

Fundo de Garantia do Tempo de Serviço:
O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço foi instituído pela Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966. Trata-se de exigência devida pelo empregador, que mensalmente deverá recolhê-la em beneficio do empregado. A base de cálculo é o valor da remuneração paga ou devida no mês anterior. A alíquota do FGTS é de 2% para menor aprendiz e de 8% para os demais empregados. A CF/88 dispõe que o FGTS é um direito dos trabalhadores urbanos e rurais (artigo 7º, III). Já para os empregadores, o FGTS constitui uma obrigação compulsória. Nas ADIs2556 e 2568, o STF decidiu pela constitucionalidade de duas contribuições instituídas pela LC 110/2001. Tais contribuições tinham por objetivo obter recursos e possibilitar o crédito nas contas vinculadas dos trabalhadores em decorrência de decisão proferida pelo STF, que considerou devido o reajuste dos saldos das contas vinculadas ao FGTS[11]. Na ADI 2556, o Ministro Moreira Alves[12], relator do requerimento de medida liminar, acentuou que o FGTS preenche os requisitos previstos pelo artigo 3º do CTN, além de se enquadrar ao artigo 217, IV e V, do CTN. Também afastou a alegação de que se trata de "imposto", pois não caracteriza receita pública "por ser ele recolhido pela Caixa Econômica Federal diretamente ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), para depois, com os recursos desse Fundo, que são vários, creditar nas contas vinculadas dos empregados o complemento de atualização monetária para cujo suporte foram essas exações criadas, não há que se pretender que sejam impostos por não gerarem receita pública". Concluiu-se, enfim, que se trata de "contribuição social geral", fundada no artigo 149 da CF.

---

[1] Súmula 107. TFR: A ação de cobrança do crédito previdenciário contra a Fazenda Pública está sujeita a prescrição qüinqüenal estabelecida no Decreto nº 20.910, de 1932.
Súmula 108. TFR: A Constituição do crédito previdenciário esta sujeita ao prazo de decadência de cinco anos.
[2] Contribuição especial é o tributo cuja hipótese de incidência não se encontra vinculada a uma atuação estatal, não é restituível e o produto da sua arrecadação deve ser aplicado na causa ou fim para o qual foi instituído (artigo 167, IV, da CF/88). Trata-se, pois, de tributo

finalístico, que encontra fundamento de validade geral no artigo 149 da CF/88).

[3] Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: I - a lei não poderá exigir autorização do Estado para a fundação de sindicato, ressalvado o registro no órgão competente, vedadas ao Poder Público a interferência e a intervenção na organização sindical; II - é vedada a criação de mais de uma organização sindical, em qualquer grau, representativa de categoria profissional ou econômica, na mesma base territorial, que será definida pelos trabalhadores ou empregadores interessados, não podendo ser inferior à área de um Município; III - ao sindicato cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas; IV - a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei; V - ninguém será obrigado a filiar-se ou a manter-se filiado a sindicato; VI - é obrigatória a participação dos sindicatos nas negociações coletivas de trabalho; VII - o aposentado filiado tem direito a votar e ser votado nas organizações sindicais; VIII - é vedada a dispensa do empregado sindicalizado a partir do registro da candidatura a cargo de direção ou representação sindical e, se eleito, ainda que suplente, até um ano após o final do mandato, salvo se cometer falta grave nos termos da lei.

[4] Súmula 666. STF. A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo.

[5] A recepção pela ordem constitucional vigente da contribuição sindical compulsória, prevista no art. 578, CLT, e exigível de todos os integrantes da categoria, independentemente de sua filiação ao sindicato, resulta do art. 8º, IV, in fine, da Constituição; não obsta à recepção a proclamação, no caput do art. 8º, do princípio da liberdade sindical, que há de ser compreendido a partir dos termos em que a Lei Fundamental a positivou, nos quais a unicidade (art. 8º, II) e a própria contribuição sindical de natureza tributária (art. 8º, IV) – marcas características do modelo corporativista resistente –, dão a medida da sua relatividade (cf. MI 144, Pertence, RTJ147/868, 874); nem impede a recepção questionada a falta da lei complementar prevista no art. 146, III, CF, à qual alude o art. 149, à vista do disposto no art. 34, § 3º e § 4º, das Disposições Transitórias (cf. RE 146.733, Moreira Alves, RTJ 146/684, 694)." (STF. RE 180.745. Rel. Min. Sepúlveda Pertence)

[6] Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; III - sobre a receita de concursos de prognósticos. IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. § 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas

à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.§ 2º - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos. § 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios. § 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I. § 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total. § 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, „b". § 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. § 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-deobra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. § 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. § 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar. § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. § 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

[7] Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. § 1º - Dos recursos mencionados no „caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor. § 2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são

preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o „caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.§ 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição. § 4º - O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.

[8] CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS - LEI N. 7.689/88 - NATUREZA JURÍDICA - A QUESTÃO DA LEI COMPLEMENTAR - PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS TRIBUTARIAS - INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA COM REFERENCIA AO PERIODO-BASE DE 1988 - PRECEDENTES DO STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO EM PARTE. - A qualificação jurídica da exação instituida pela Lei n. 7.689/88 nela permite identificar espécie tributaria que, embora não se reduzindo a dimensão conceitual do imposto, traduz tipica contribuição social, constitucionalmente vinculada ao financiamento da seguridade social. - Tributo vinculado, com destinação constitucional especifica (CF, art. 195, I), essa contribuição social sujeita-se, dentre outras, as limitações instituidas pelo art. 150, I e III, „a", da Carta Politica, que consagra, como instrumentos de proteção jurídica do contribuinte, os postulados fundamentais da reserva legal e da irretroatividade das leis tributarias. - A norma inscrita no art. 8. da Lei n. 7.689/88 - que tornou exigivel a contribuição social em questão „a partir do resultado apurado no periodo-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988" - vulnerou, de modo frontal, o princípio da irretroatividade das leis tributarias, que veda a cobrança de tributos „em relação a fatos geradores ocorridos antes do inicio da vigencia da lei que os houver instituido ou aumentado" (CF, art. 150, III, „a"). (STF. RE 157482/ES. Relator Ministro Celso de Mello)

[9] Súmula Vinculante 8. STF: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

[10] Contribuições: uma figura "sui generis". São Paulo: Dialética, 2000.

[11] Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS. Natureza jurídica e direito adquirido. Correções monetárias decorrentes dos planos econômicos conhecidos pela denominação Bresser, Verão, Collor I (no concernente aos meses de abril e de maio de 1990) e Collor II. - O Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), ao contrário do que sucede com as cadernetas de poupança, não tem natureza contratual, mas, sim, estatutária, por decorrer da Lei e por ela ser disciplinado. - Assim, é de aplicar-se a ele a firme jurisprudência desta Corte no sentido de que não há direito adquirido a regime jurídico. - Quanto à atualização dos saldos do FGTS relativos aos Planos Verão e Collor I (este no que diz respeito ao mês de abril de 1990), não há questão de direito adquirido a ser examinada, situando-se a matéria exclusivamente no terreno legal infraconstitucional. - No tocante, porém, aos Planos

Bresser, Collor I (quanto ao mês de maio de 1990) e Collor II, em que a decisão recorrida se fundou na existência de direito adquirido aos índices de correção que mandou observar, é de aplicar-se o princípio de que não há direito adquirido a regime jurídico. Recurso extraordinário conhecido em parte, e nela provido, para afastar da condenação as atualizações dos saldos do FGTS no tocante aos Planos Bresser, Collor I (apenas quanto à atualização no mês de maio de 1990) e Collor II. (STF. RE 226855/RS. Relator Ministro Moreira Alves)

[12] "(...) A primeira questão, que se coloca, é a de se saber se elas são, ou não, exações tributárias. A meu ver, nesse exame sumário, são ambas exações tributárias pela adequação delas ao conceito que se encontra no art. 3º do Código Tributário (prestação pecuniária compulsória, em moeda, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada). Segue-se a questão da espécie de tributo em que se enquadram essas exações tributárias. A esse respeito, não integrando o produto da arrecadação delas a receita pública, por ser ele recolhido pela Caixa Econômica Federal diretamente ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), para depois, com os recursos desse Fundo, que são vários, creditar nas contas vinculadas dos empregados o complemento de atualização monetária para cujo suporte foram essas exações criadas, não há que se pretender que sejam impostos por não gerarem receita pública. De outra parte, sendo exações tributárias que também se destinam ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, enquadram-se elas no disposto no artigo 217, IV e V, do Código Tributário Nacional, o qual alude a contribuição destinada a ele e admite a criação por Lei de outras de fins sociais. E, tendo ambas as exações tributárias ora impugnadas inequívoca finalidade social (atender ao direito social referido no inciso III do artigo 7º da Constituição de 1988), são contribuições sociais. Sucede, porém, que, havendo no sistema constitucional vigente contribuições sociais que se submetem ao artigo 149 da Constituição (as denominadas „contribuições sociais gerais" que não são apenas as tipificadas no texto constitucional, porque, se o fossem, não teria sentido que esse artigo 149 dispusesse que „compete exclusivamente à União INSTITUIR contribuições sociais") e contribuições sociais a que se aplica o artigo 195 da Carta Magna (as contribuições para a seguridade social), resta determinar em qual dessas sub-espécies se enquadram as duas contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001.

Art. 218. Esta Lei entrará em vigor, em todo o Território Nacional, no dia 1º de janeiro de 1967, revogadas as disposições em contrário, especialmente a Lei nº 854, de 10 de outubro de 1949.

AUTOR

Marcelo de Lima Castro Diniz

Renumeração:

O artigo em exame foi renumerado pelo Decreto-Lei 27, de 14 de novembro de 1966.

Vigência territorial e temporal do CTN: O artigo 218 do CTN estabelece a vigência territorial (território nacional) e temporal (1º de janeiro de 1967). Fica evidenciado o caráter nacional do CTN, na condição de diploma que veicula normas gerais de direito tributário, disciplina as limitações constitucionais ao poder de tributar, além de dispor sobre conflitos de competência tributária entre União, Estados, DF e Municípios.

Revogação:
Prevê também o artigo 218 a revogação das disposições em contrário, notadamente as disposições da Lei 854/49, que dispunha sobre a contribuição de melhoria quando se verificar valorização de imóvel em decorrência da realização de obra pública.

Recepção pela CF/88:
As disposições do CTN encontram fundamento de validade em várias disposições da CF/88, notadamente no artigo 34, § 5º, segundo o qual "vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele"[1]. O artigo 146 da CF/88 constitui outro importante fundamento de validade das regras previstas pelo CTN ao dispor que compete à lei complementar dispor sobre conflitos de competência tributária entre União, DF, Estados e DF, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária. As prescrições do CTN que tratam das matérias previstas pelo artigo 146 da CF/88 foram recepcionadas com *status* de lei complementar[2]. Logo, apenas outra lei complementar ou instrumento normativo superior poderá validamente modificar os dispositivos do CTN.

Não obstante o esforço das informações para enquadrá-las nas contribuições sociais para a seguridade social, não me parece, em exame compatível com o pedido de concessão de liminar, que se possa fazer tal enquadramento para aplicar-se-lhes o disposto no artigo 195 da Constituição, até porque essas contribuições, pelo seu regime, não integram a proposta de orçamento da seguridade social, que, consoante o § 2º do citado dispositivo constitucional, será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos. E, em assim sendo, pelo menos em exame compatível com a apreciação do pedido de liminar, enquadram-se as duas contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001 na sub-espécie contribuições sociais gerais, que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna." (ADI 2556, Rel. Ministro Moreira Alves).

---

[1] ADCT. Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. § 1º - Entrarão em vigor com a promulgação da Constituição os arts. 148, 149, 150, 154,

I, 156, III, e 159, I, „c“, revogadas as disposições em contrário da Constituição de 1967 e das Emendas que a modificaram, especialmente de seu art. 25, III. § 2º - O Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e o Fundo de Participação dos Municípios obedecerão às seguintes determinações: I - a partir da promulgação da Constituição, os percentuais serão, respectivamente, de dezoito por cento e de vinte por cento, calculados sobre o produto da arrecadação dos impostos referidos no art. 153, III e IV, mantidos os atuais critérios de rateio até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 161, II; II - o percentual relativo ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal será acrescido de um ponto percentual no exercício financeiro de 1989 e, a partir de 1990, inclusive, à razão de meio ponto por exercício, até 1992, inclusive, atingindo em 1993 o percentual estabelecido no art. 159, I, „a“; III - o percentual relativo ao Fundo de Participação dos Municípios, a partir de 1989, inclusive, será elevado à razão de meio ponto percentual por exercício financeiro, até atingir o estabelecido no art. 159, I, „b“. § 3º - Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.§ 4º - As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição. § 5º - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º. § 6º - Até 31 de dezembro de 1989, o disposto no art. 150, III, „b“, não se aplica aos impostos de que tratam os arts. 155, I, „a“ e „b“, e 156, II e III, que podem ser cobrados trinta dias após a publicação da lei que os tenha instituído ou aumentado. § 7º - Até que sejam fixadas em lei complementar, as alíquotas máximas do imposto municipal sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos não excederão a três por cento. § 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, „b“, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria. § 9º - Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação. § 10 - Enquanto não entrar em vigor a lei prevista no art. 159, I, „c“, cuja promulgação se fará até 31 de dezembro de 1989, é assegurada a aplicação dos recursos previstos naquele dispositivo da seguinte maneira: I - seis décimos por cento na Região Norte, através do Banco da Amazônia S.A.; II - um inteiro e oito décimos por cento na Região Nordeste, através do Banco do Nordeste do Brasil S.A.; III - seis décimos por cento na Região Centro-Oeste, através do Banco do Brasil S.A. § 11 - Fica criado, nos termos da lei, o Banco de Desenvolvimento do

Centro-Oeste, para dar cumprimento, na referida região, ao que determinam os arts. 159, I, „c", e 192, § 2º, da Constituição. § 12 - A urgência prevista no art. 148, II, não prejudica a cobrança do empréstimo compulsório instituído, em benefício das Centrais Elétricas Brasileiras S.A. (Eletrobrás), pela Lei nº 4.156, de 28 de novembro de 1962, com as alterações posteriores.

[2] "(...) conforme demonstrado na decisão atacada por meio de precedente citado (RE 158.208/RN), da relatoria do Min. Marco Aurélio, a Contribuição para o IAA configura contribuição de intervenção no domínio econômico, nos termos do art. 149 da CF. (...) Dessa forma, a prescrição é regida pelo CTN. (...) Asseverou-se, naquele julgamento, que a EC 8/1977 retirou a natureza tributária das contribuições sociais, com exceção daquelas de intervenção no domínio econômico, como a de que tratam estes autos (IAA). E, uma vez definida a natureza jurídico-tributária da contribuição ao IAA, apenas foi citada e não aplicada a Súmula Vinculante 8, tão somente como reforço de argumentação para explicar que o instituto da prescrição é aplicável às contribuições que têm natureza tributária e, por isso mesmo, submetem-se, quanto ao tema de prescrição, ao CTN (Lei 5.172/1966), que foi promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/1969 e 1988." (STF. RE 543.997-AgR. Rel. Min. Ellen Gracie). Vide: STF. RE 214.206. Rel. p/ o ac. Min. Nelson Jobim.

Autores

ALEXANDRE TOMASCHITZ

ANDRÉ FOLLONI

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

CARLOS EDUARDO PEREIRA DUTRA

CARLOS RENATO CUNHA

CINTIA ESTEFANIA FERNANDES

CRISTINA KAISS

DANIELLA LETICIA BROERING

DEMETRIUS NICHELE MACEI

EDUARDO FAGLIONI RIBAS

ELEANDRA LEAL DOS SANTOS MORAES

FABIO ARTIGAS GRILLO

FABRICCIO PETRELI TAROSSO

FREDERICO PEREIRA RODRIGUES DA CUNHA

GUILHERME BROTO FOLLADOR

ISABEL VIEIRA

JOSÉ JULBERTO MEIRA JUNIOR

JOSÉ ROBERTO VIEIRA

LAIS LOPES MARTINS

LUIS GUILHERME DA SILVA CARDOSO

MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ

MATHEUS MONTEIRO MOROSINI

MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE

MONROE OLSEN

NAYARA TATAREN SEPULCRI

RODRIGO FUGANTI CAMPOS

ROQUE SÉRGIO D' ANDREA RIBEIRO DA SILVA

ROSALDO TREVISAN

SMITH BARRENI

WELINGTON LUIZ PAULO